



Marco Normativo para Entidades de Gobierno

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA COMPILADA

Enero a diciembre
de 2024

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	6
1. MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO	9
1.1 MARCO CONCEPTUAL	9
1.2 NORMAS.....	1564
1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ	1564
1.2.2 CUENTAS POR COBRAR	1593
1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR	1700
1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS	1700
1.2.5 INVERSIONES EN CONTROLADAS	1701
1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS.....	1713
1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS	1713
1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	1713
1.2.9 INVENTARIOS	1714
1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	1743
1.2.11 BIENES DE USO PÚBLICO	1893
1.2.12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	1904
1.2.13 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	1904
1.2.14 PROPIEDADES DE INVERSIÓN	1905
1.2.15 ACTIVOS INTANGIBLES	1909
1.2.16 ARRENDAMIENTOS	1938
1.2.17 ACTIVOS BIOLÓGICOS	1938
1.2.18 COSTOS DE FINANCIACIÓN	1938
1.2.19 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO	1938
1.2.20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO	1939
1.2.21 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS Y COLOCADOS	1945
1.2.22 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	1946

1.2.23	CUENTAS POR PAGAR.....	1954
1.2.24	PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	1959
1.2.25	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	1964
1.2.26	PROVISIONES	2046
1.2.27	ACTIVOS CONTINGENTES	2046
1.2.28	PASIVOS CONTINGENTES	2046
1.2.29	INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN	2047
1.2.30	INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN	2107
1.2.31	CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	2116
1.2.32	GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2117
1.2.33	ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE	2131
1.2.34	EFFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA.....	2149
1.2.35	RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES.....	2153
1.2.36	IMPUESTO A LAS GANANCIAS	2169
1.2.37	COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES	2169
1.2.38	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	2170
1.2.39	CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	2174
1.2.40	INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS	2174
1.2.41	POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.....	2175
1.2.42	HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE.....	2242
1.2.43	TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO	2242
1.3	PROCEDIMIENTOS CONTABLES	2243
1.3.1	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS	2243

1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES.....	2274
1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES.....	2274
1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN	2275
1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS	2286
1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD	2299
1.3.7 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS QUE EL FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES TRANSFIERE A LOS OPERADORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE TELEVISIÓN	2299
1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN	2300
1.3.9 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA COMBINACIÓN Y EL TRASLADO DE OPERACIONES	2370
1.3.10 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA Y SANEAMIENTO BÁSICO	2370
1.3.11 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LAS GARANTÍAS FINANCIERAS OTORGADAS ..	2371
1.3.12 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE	2380
1.3.13 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DEL PORCENTAJE AMBIENTAL, LA SOBRETASA AMBIENTAL Y EL PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA	2381

1.3.14	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS QUE HACEN PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES	2385
1.3.15	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2386
1.3.16	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS.....	2392
1.4	NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE	2401
1.5	PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES	2414
1.5.1.	PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL	2414
1.5.2	PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	2415
1.5.3	PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES	2474
1.5.4	PROCEDIMIENTO PARA LA AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN, DILIGENCIAMIENTO Y ENVÍO DE LOS REPORTES DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, A TRAVÉS DEL SISTEMA CONSOLIDADOR DE HACIENDA E INFORMACIÓN PÚBLICA (CHIP).....	2474
1.5	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA	2475
2.	CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS	2594

INTRODUCCIÓN

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación, los cuales interpretan las normas contables y pueden ser de carácter vinculante o no vinculante.

Los conceptos contables vinculantes son los que se emiten a una entidad contable pública como respuesta a una consulta realizada por esta sobre la interpretación y aplicación del RCP, así como de las normas que regulen otros aspectos de la contabilidad pública y que, en los términos de la Sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional, son de obligatorio cumplimiento. Por su parte, los conceptos contables no vinculantes son los que se emiten a los distintos usuarios de la información financiera de las entidades contables públicas que requieren conocer sobre la interpretación y aplicación del RCP, así como de las normas que regulen otros aspectos de la contabilidad pública y que, en los términos del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no son de obligatorio cumplimiento.

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 2024.

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 MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO.

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 determinar el problema general consultado y el referente normativo 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 al conjunto de normas aplicables por las entidades señaladas en el artículo 2º de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

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 pregunta o problemática planteada por el consultante, referida a la normativa contable que sustenta la conclusión del concepto, la cual corresponde a la estructura del Marco Normativo, así como a otros elementos del Régimen de Contabilidad Pública que son transversales a los marcos normativos, así:

- Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública
- Marco Conceptual
- Normas
- Procedimientos contables
- Procedimientos transversales
- Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
- Asuntos no contemplados en una clasificación específica

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 para Entidades de Gobierno

1. MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

1.1 MARCO CONCEPTUAL

CONCEPTO No. 20231120043581 DEL 11-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los ingresos por la venta de bienes y servicios de metrología que presta el Instituto Nacional de Metrología – INM

Doctora
 PATRICIA ANDREA AYALA BELTRÁN
 Profesional especializado 18
 U.A.E. Instituto Nacional de Metrología
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045522 del 04 de octubre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El objetivo del INM es la coordinación de la metrología científica e industrial, ser la máxima autoridad nacional en la materia y como tal vende productos y presta sus servicios para cumplir con dicha misionalidad. Por lo cual y de conformidad con lo señalado en el Decreto 062 de 2021, el Instituto Nacional de Metrología –INM, ejecuta actividades para el fomento de la innovación y el desarrollo económico, científico y tecnológico del país, mediante el establecimiento, conservación y adopción de patrones nacionales de medida, la difusión del Sistema Internacional de Unidades (SI), la investigación científica, la prestación de servicios metrológicos, el apoyo a las actividades de control metrológico y la representación internacional como máxima autoridad en metrología científica e industrial.

De acuerdo con indicado, el INM realiza a través de los laboratorios procesos de investigación de los cuales pueden resultar productos denominados materiales de referencia, los cuales son comercializados con un valor establecido anualmente a través de Resolución y que se han denominado - tasas por servicios metrológicos.

En ese entendido, se hace necesario solicitar a ustedes concepto respecto al correcto reconocimiento contable de estos materiales teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- a) El INM no maneja un sistema de costeo
- b) De los insumos para investigación que se adquieren puede que surja o no, un material de referencia apto para ser comercializado.
- c) Los valores de las tasas varían de un año a otro, de acuerdo con criterios de valoración establecidos por la Oficina de planeación; por lo cual su reconocimiento contable se realiza con el valor de comercialización.
- d) El reconocimiento de los insumos se está llevando al gasto a la cuenta materiales y suministros al momento de la adquisición
- e) Si bien es cierto, actualmente los materiales producidos se llevan a la cuenta 15 de inventarios, el inconveniente que se presenta es la duda frente a la contrapartida a utilizar, ya que, el ingreso en este momento solo se reconoce a través de SIIF al momento de la venta,
- f) En varias ocasiones parte de esos elementos registrados en la cuenta 15 se deben sacar para nuevas investigaciones o se deben dar de baja por vencimiento de estos

Por lo anterior solicito su amable colaboración con el fin que se nos indique:

1. ¿Cuál es el reconocimiento contable correcto de la producción del material de referencia?
2. ¿En qué momento se debe reconocer el ingreso, al momento de la producción o de la venta?
3. Si la respuesta anterior es al momento de la producción, ¿Cuál es el reconocimiento contable del ingreso de dinero?
4. ¿Cuál es el reconocimiento contable correcto de la salida de estos elementos por uso para investigación o por vencimiento del producto?
5. Se debe realizar actualización de valor de una vigencia a otra y en caso afirmativo como se debe realizar ese reconocimiento contable”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1480 de 2011, por medio de la cual se expide el Estatuto del Consumidor y se dictan otras disposiciones, estipula:

“TÍTULO. IX

ASPECTOS RELACIONADOS CON EL SUBSISTEMA NACIONAL DE CALIDAD

CAPÍTULO. I

Metrología

(...)

Artículo 70 Tasas en Materia Metrológica. La Superintendencia de Industria y Comercio o la entidad del orden nacional que haga sus veces, fijará las tasas para los servicios de metrología que preste, incluidas las calibraciones, las verificaciones iniciales y subsiguientes, los programas de capacitación y los servicios de asistencia técnica.

Las tasas se aplicarán a favor de la Superintendencia de Industria y Comercio o la entidad del orden nacional que haga sus veces; el valor de la tasa deberá ser sufragado de manera anticipada por quien solicite los servicios, con excepción de las entidades a las que aplica el Estatuto General de la Contratación Pública, caso en el cual, se sujetará a lo establecido en dicha normativa.

Las tasas establecidas buscarán la recuperación parcial o total de costos involucrados en la prestación de los servicios de metrología.

Para definir el costo básico (CB), se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento así como la amortización, depreciación u obsolescencia de los equipos de metrología implicados en el servicio respectivo, siguiendo las reglas técnicas que se enuncian a continuación:

Las tasas establecidas buscarán la recuperación parcial o total de costos involucrados en la prestación de los servicios de metrología.

a). Elaboración y normalización de flujogramas para los diferentes procesos con el fin de establecer y determinar las rutinas para cada servicio.

b). El costo está representado por los materiales, insumos, suministros, personal misional y los gastos que inciden directamente en el desarrollo de cada uno de los procesos establecidos en el literal a) del presente artículo. Este costo debe guardar relación directa con la cantidad de servicios prestados y las circunstancias de tiempo, modo, y lugar de la prestación del servicio para fijar costos para la prestación de servicios en la sede y fuera de ella (in situ). Se considerarán como mínimo en esta clase de gastos los siguientes:

i. Materiales usados en pruebas de laboratorio.

ii. Un porcentaje de los gastos de administración general, del costo del recurso humano de administración y el total de los gastos de mantenimiento de los equipos necesarios, para cada uno de los procesos y procedimientos definidos en el literal anterior.

iii. Se cuantificarán todos los insumos, materiales, suministros y gastos administrativos descritos en el literal anterior a precios de mercado para cada uno de los procesos y procedimientos que se definen en el literal a).

iv. Se valorará el recurso humano utilizado directamente en la prestación del servicio, tomando como base los salarios definidos en la escala salarial de la SIC o quien haga sus veces como autoridad nacional en el desempeño de las funciones de metrología y así mismo se considerarán los contratos que se celebren para tal efecto.

v. Se cuantificará el valor de la depreciación de los equipos implicados en la prestación del servicio con base al tiempo dedicado específicamente al proceso definido por el literal a) del presente artículo” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 4175 de 2011, por el cual se escinden unas funciones de la Superintendencia de Industria, y Comercio, se crea el Instituto Nacional de Metrología y se establece su objetivo y estructura, señala:

“ARTÍCULO 5. Objetivo. El Instituto Nacional de Metrología, INM, tiene por objetivo la coordinación de la metrología científica e industrial como máxima autoridad nacional en la materia, y la ejecución de actividades que fomente la innovación, mejoren la calidad de vida y soporten el desarrollo económico, científico y tecnológico del país, mediante el establecimiento, conservación y adopción de patrones nacionales de medida, la difusión del Sistema Internacional de Unidades (SI), la investigación científica, la prestación de servicios metrológicos, el apoyo a las actividades de control metrológico y la representación internacional como máxima autoridad en metrología científica e industrial.

ARTÍCULO 6. Funciones Generales. El Instituto Nacional de Metrología, INM, cumplirá las siguientes funciones generales:

(...)

13. Fijar las tasas a que hace referencia el artículo 70 de la Ley 1480 de 2011 o disposición legal que así lo establezca, para todos los bienes y servicios que preste el Instituto Nacional de Metrología, INM” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado mediante la Resolución 456 de 2017, dispone:

“1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

4. Las entidades que conforman el sector público colombiano desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas, entre otros aspectos, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos, tales como la salud y la educación; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos; el mantenimiento del orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, y el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación, intervención y participación

en la actividad económica. En términos generales, la acción estatal busca promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.4. Ingresos

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

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

(...)

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

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

1.4.2. Medición

33. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es pertinente indicar que las entidades contables públicas, en el desarrollo del proceso contable, les corresponde reconocer la realidad económica de las transacciones, hechos u operaciones, surgidas en cumplimiento de las funciones de cometido estatal a su cargo. En línea con lo anterior, el Marco Conceptual señala que una entidad de gobierno tiene por objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan, entre otras cosas, incidir en el nivel de bienestar de la sociedad. En lo referente al INM, las políticas deben incidir en la mejora de la calidad de vida y en el desarrollo económico, científico y tecnológico del país.

En consecuencia, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan las entidades de gobierno se realizan, generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado y, en consecuencia, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro.

Adicionalmente, el mencionado Marco Conceptual aclara que los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación. Así mismo, la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación establece que se reconocerán como tales los recursos monetarios y no monetarios que reciba la entidad, sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Dentro de esta partida se incluyen aquellos ingresos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados expresamente por el gobierno.

En ese sentido, los ingresos percibidos relacionados con los bienes y servicios metrológicos de cometido estatal que preste el INM, corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, por ser ingresos obtenidos en el desarrollo de actividades realizadas únicamente por entidades de gobierno, no tener un valor de mercado, y ser ingresos recibidos dada la potestad legal del gobierno de fijar las tasas a cobrar en la venta de bienes y servicios.

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación determina que los ingresos por retribuciones se reconocen cuando los actos administrativos que liquiden las obligaciones queden en firme, así como cualquier documento que establezca derechos de cobro a favor de la entidad, y la medición se hará por el valor ordenado en los actos administrativos y documentos que establezcan los derechos.

De conformidad con lo anterior se da respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

Preguntas 2 y 3. ¿En qué momento se debe reconocer el ingreso, al momento de la producción o de la venta? Y, si la respuesta anterior es al momento de la producción, ¿Cuál es el reconocimiento contable del ingreso de dinero?

En cumplimiento del principio de Devengo, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Por lo que, de conformidad con el principio de devengo y lo señalado en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, el INM debitará la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Si la entidad requiere detallar la información aquí registrada, podrá habilitar discrecionalmente niveles de auxiliares en función de sus necesidades específicas.

Preguntas 1 y 4 ¿Cuál es el reconocimiento contable correcto de la producción del material de referencia? y ¿Cuál es el reconocimiento contable correcto de la salida de estos elementos por uso para investigación o por vencimiento del producto?

Las erogaciones y demás cargos en que incurra la entidad para la prestación o venta de bienes y servicios de cometido estatal y de los cuales perciba ingresos por transacciones sin contraprestación, se reconocerán en la subcuenta, cuenta, y grupo que corresponda de la clase 5-GASTOS, dependiendo de la naturaleza del gasto.

No obstante, para atender lo señalado en el artículo 70 de la Ley 1480 de 2011, el cual señala que las tasas cobradas por los bienes y servicios metrológicos prestados buscarán la recuperación parcial o total de los costos involucrados en la venta de bienes y prestación de estos servicios de metrología, el INM podrá llevar un control en cuentas de orden para la medición de estos costos.

Pregunta 5: Se debe realizar actualización de valor de una vigencia a otra y en caso afirmativo como se debe realizar ese reconocimiento contable.

El artículo 70 de la Ley 1480 de 2011 estipula que las tasas por los bienes y servicios metrológicos establecidas buscarán la recuperación parcial o total de los costos involucrados en la prestación de los servicios de metrología; en este sentido, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación indica que cuando surja el derecho de cobro a los usuarios, la medición del ingreso se realizará por el valor determinado en las liquidaciones y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de estos; por lo que, se entiende que el reconocimiento en el ingreso corresponderá al valor vigente en el acto administrativo que liquide los bienes y servicios metrológicos.

CONCEPTO No. 20231120044481 DEL 12-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar

Doctora
 NOHORA AHIGSA MARTÍNEZ MARTÍNEZ
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010047972 del 20 de octubre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) de conformidad con lo manifestado en las reuniones sostenidas con funcionarios de la Contaduría General de la Nación, del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC y de este Ministerio, los días 17 de julio y 19 de septiembre de 2023, la Auditoría Financiera practicada por la Contraloría General de la República a los Estados Financieros vigencia 2022 para el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, realizó el siguiente hallazgo, con connotación disciplinaria:

“(...) Se presentó incorrección de cantidad en la cuenta deterioro acumulado de cuentas por cobrar (cr) (1.3.86) con subestimación por \$114.003,242.500, debido a que el MinCIT no realizó las estimaciones e indicios de Deterioro de las Cuentas por Cobrar por concepto de Prima de Estabilidad Jurídica, la cual debió ser deteriorada al 100% dada la antigüedad de estas partidas que comprenden el periodo de 2013 a 2017, no ha existido flujo de efectivo, no se han adelantado acciones de cobro con la consecuente probabilidad de pérdida de los recursos, y los deudores manifestaron no reconocer las obligaciones. Por otra parte, no se ha causado, desde la vigencia 2018, las Cuentas por Cobrar de la prima, correspondiente al 1% de las mayores inversiones realizadas por los contratistas desde esa vigencia, incumpliendo con lo establecido en el Artículo 5 de la Ley 963 de 2005 y el marco normativo aplicable para el reconocimiento, medición, revelación, y presentación de los hechos económicos -capítulo I Activos y el Manual de Política Contable – Deterioro

medición posterior y su efecto en el patrimonio del MinCIT Resultado de Ejercicios Anteriores (3109) (...)´.

1. ANTECEDENTES

El contexto de las Cuentas por Cobrar, es el siguiente:

El 06 de julio de 2010, se suscribió el contrato de Estabilidad Jurídica EJ-08 de 2010, celebrado entre la Nación - Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC y Comunicación Celular COMCEL S.A, el cual, tiene como objeto 'desarrollar nuevos proyectos de inversión dirigidos a la adaptación, implementación y expansión de la nueva tecnología para estimular el crecimiento económico del país a través del mejoramiento de las redes de telecomunicaciones inalámbricas en el territorio nacional´.

El 15 de septiembre de 2010, se suscribió el contrato de Estabilidad Jurídica EJ- 016 de 2010, entre la Nación - Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC y la Sociedad TELMEX COLOMBIA S.A., el cual tiene como objeto 'El inversionista se compromete a desarrollar el proyecto de crecimiento de la red bidireccional, la cual permite comunicación en ambos sentidos (...)´.

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, actualmente tiene registradas en su contabilidad, Cuentas por Cobrar en la subcuenta contable 131139 – Prima en contratos de estabilidad jurídica, a cargo de los inversionistas COMUNICACIONES CELULARES S.A. COMCEL S.A., identificado con NIT 800.153.993 y TELMEX COLOMBIA S.A., identificado con NIT 830.053.800.

La cuenta por cobrar del inversionista COMUNICACIONES CELULARES S.A. COMCEL S.A., por valor de SESENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$68.898.232.500), obedece al reajuste de la inversión para las vigencias 2009 a 2017, conforme lo indica el interventor del Contrato No.08 de 2010 (Ministerio de las Tecnologías – MinTIC), quien ha solicitado al inversionista el cumplimiento del artículo 5 de la Ley 963 de 2005, en el sentido que debe pagar el 1% de la inversión real ejecutada, por existir diferencia entre la inversión reportada y la inversión pactada en el contrato.

Así mismo, la cuenta por cobrar a cargo de TELMEX COLOMBIA S.A. por CUARENTA Y CINCO MIL CIENTO CINCO MILLONES DIEZ MIL PESOS (\$45.105.010.000), obedece de igual forma, al reajuste de la inversión para las vigencias 2009 a 2017, conforme lo indica el interventor del Contrato No.016 de 2010 (Ministerio de las Tecnologías – MinTIC), quien ha solicitado al inversionista el cumplimiento del artículo 5 de la Ley 963 de 2005, en el sentido que debe pagar el 1% de la inversión real ejecutada, por existir diferencia entre la inversión reportada y la inversión pactada en el contrato.

A la fecha, los inversionistas, no han atendido los requerimientos realizados por el interventor del Ministerio de las Tecnologías – MinTIC de los contratos EJ-08 y EJ- 016 de 2010, para cancelar los montos detallados anteriormente.

Es del caso precisar, que corresponde al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC, adelantar las actuaciones legales en procura del recaudo de las cuentas por cobrar registradas a nombre de los inversionistas COMUNICACIONES CELULARES S.A. COMCEL S.A., y de TELMEX COLOMBIA S.A.

Por otra parte, el ingreso denominado PRIMAS DE ESTABILIDAD JURÍDICA, de conformidad con el clausulado pactado en los dos contratos, se estipuló a favor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público así: para el contrato de Estabilidad Jurídica EJ-08 de 2010, celebrado entre la Nación - Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC y Comunicación Celular COMCEL S.A, clausula octava: El Inversionista pagara a la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la cuenta 61011110 de la Dirección del Tesoro Nacional – Otras tasas, multas y contribuciones no especificadas, código 333 del Banco de la República, por concepto de la prima de estabilidad jurídica a que se refiere el artículo 5 de la Ley 963 de 2005, la suma de Nueve mil setecientos ochenta y seis millones ochocientos ochenta mil pesos m/cte (\$9.786.880.000) equivalente al 1% sobre el monto total de las inversiones, y, para el contrato EJ-016 de 2010, de Estabilidad Jurídica entre la Nación - Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC y TELMEX, clausula séptima: El Inversionista pagara a la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la cuenta 61011110 de la Dirección del Tesoro Nacional – “Otras tasas, multas y contribuciones no especificadas”, código 333 del Banco de la República, por concepto de la prima de estabilidad jurídica a que se refiere el artículo quinto de la Ley 963 de 2005, el equivalente al 1% del valor de la inversión, es decir doce mil novecientos ochenta y siete millones cuatrocientos ochenta mil pesos m/cte. (\$12.987.480.000).

Es de anotar que los inversionistas cancelaron el valor estipulado en los contratos celebrados, y la suma de \$114.003.242.500 registrada corresponde a lo informado por quien realiza la interventoría en el Ministerio de las Tecnologías, de los contratos EJ-08 y EJ-016 de 2010. Dicho valor atiende a la reliquidación de la prima de estabilidad jurídica de cada contrato, por lo que frente a los requerimientos de pago que ha hecho el interventor de los contratos a los inversionistas, estos han manifestado que cancelaron el valor pactado de las primas de estabilidad jurídica y no existe ningún valor adeudado.

En conclusión:

1. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo no tiene el control sobre el recaudo de los valores sujeto de actualización de la prima de estabilidad jurídica pactada en los contratos EJ-08 y EJ-010 de 2010.
2. Quien debe hacer el proceso de cobro y recaudo es el Ministerio de las Tecnologías de la Información.

3. El beneficiario del ingreso es el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
4. Los inversionistas no han aceptado tener ningún saldo pendiente de pago a favor del Mintic o del MHCP
5. El Mintic no ha declarado deudor a ninguno de los inversionistas, como tampoco se conoce título ejecutivo que sustente la deuda, más allá de las comunicaciones que ha cursado quien ejerce la interventoría de los dos contratos de estabilidad jurídica.

La incorrección en la suma de \$114.003.242.500, indicada por la Contraloría General de la República, se origina porque este Ministerio no pudo realizar las estimaciones e indicios de Deterioro de Cuentas por Cobrar por concepto de Prima de Estabilidad Jurídica, dado que las actuaciones para procurar el cobro de estas sumas están a cargo del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC y, esa cartera aún no ha suministrado la información que permita una estimación de los beneficios económicos a recibir o si existe algún incumplimiento de los pagos por parte de los deudores; así mismo el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC manifiesta que esas cuentas por cobrar no se encuentran prescritas debido a que los contratos aún siguen vigentes y existen mecanismos o herramientas jurídicas para su cobro, no obstante, se desconoce la existencia de títulos ejecutivos que declaren la deuda a cargo de los inversionistas.

La guía para el cálculo del deterioro de las cuentas por cobrar del MinCIT, indica que para su estimación, se debe contar con información que permita el cálculo de las perdidas crediticias esperadas y determinar los flujos de efectivo que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo proyecta recibir, sin embargo, como hacemos mención anteriormente, la gestión de cobro se encuentra en cabeza del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC y no se ha logrado obtener esta información.

Adicionalmente, la Comisión auditora indica que la incorrección en la cuenta de deterioro de cuentas por cobrar con subestimación por \$114.003,242.500, se originó debido a que el MinCIT no realizó las estimaciones e indicios de deterioro de dichas cuentas, las cuales debió deteriorarlas al 100%, dada la antigüedad de las mencionadas partidas; a lo que éste Ministerio difiere de lo expresado por la Contraloría, puesto que la provisión de acuerdo a la edad o antigüedad (método individual y general), era metodología utilizada en el Régimen de Contabilidad Pública anterior a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

2. SOLICITUD

Respetuosamente, acudimos a ustedes como Ente Rector, solicitando su concepto para que se sirvan indicarnos una metodología o procedimiento alternativo contable, que nos permita realizar las estimaciones, indicios y cálculo de deterioro, y así, no depender de la información que a la fecha, no ha remitido el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – MinTIC.

Ahora bien, en las condiciones establecidas es importante también conocer el concepto sobre si existiendo controversia entre los inversionistas y el MinTIC en relación con la deuda, y no teniendo acto que declare la deuda de cada uno de los inversionistas, en estas condiciones se puede considerar que existe seguridad sobre la acreencia que permita mantenerla en los estados financieros del MinCIT”.

De otra parte, el 17 de julio de 2023, se realizó una mesa de trabajo entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones y la Contaduría General de la Nación – Subcontaduría de Centralización de la Información y el GIT de Investigación y Normas, de la cual se obtuvieron las siguientes conclusiones:

1. Los recursos recibidos por concepto de prima de estabilidad jurídica, de acuerdo a la Ley 963 de 2005, se deben pagar a favor de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pero se consignan al código de la cuenta rentística 333, que es la cuenta que identifica a la cuenta del Ministerio de Comercio, Industria y Comercio, pero son recursos para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
2. Desde el año 2016, se está solicitando a Telmex y Comcel el pago del reajuste de la prima de estabilidad jurídica.
3. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo no tiene la capacidad jurídica y legal de cobro.
4. Hasta la fecha no hay un acto administrativo que presente mérito ejecutivo para realizar el cobro del reajuste de la prima de estabilidad jurídica.
5. Los ministerios deben establecer si existe o no el derecho de cobro.
6. Desde el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones se debe generar el flujo de información para el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo quien tiene registrado el derecho inicialmente (pero se debe definir si existe o no el derecho).

CONSIDERACIONES

La Constitución Política Nacional en su artículo 113, establece: “Son Ramas del Poder Público, la legislativa, la ejecutiva, y la judicial. Además de los órganos que las integran existen otros, autónomos e independientes, para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. Los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines”.

La ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas

generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 6.- Principio de coordinación. En virtud del principio de coordinación y colaboración, las autoridades administrativas deben garantizar la armonía en el ejercicio de sus respectivas funciones con el fin de lograr los fines y cometidos estatales.

En consecuencia, prestaran su colaboración a las demás entidades para facilitar el ejercicio de sus funciones y se abstendrán de impedir o estorbar su cumplimiento por los órganos, dependencias, organismos y entidades titulares (...).”

La Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dispone:

“ARTÍCULO 98. Deber de recaudo y prerrogativa del cobro coactivo. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 218 de 2020, respecto a la medición posterior de las cuentas por cobrar, (Medición posterior vigente hasta el 31 de diciembre de 2022) establecían:

“2.4. Medición posterior

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

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de

deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

7. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor en libros sin considerar el deterioro de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

(...)

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

Con respecto a la inquietud sobre la existencia o no del derecho de cobro, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que los activos son recursos controlados

por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso la entidad debe considerar aspectos como la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Dicho control puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho y el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a la entidad.

Adicionalmente, la Norma de cuentas por cobrar determina que en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

De otra parte, en virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

En consecuencia, es necesario que la entidad que tiene reconocida la cuenta por cobrar, así como la entidad que tiene a cargo la gestión de cobro, analicen y definan la existencia o no del derecho de cobro, correspondiente a la diferencia entre la inversión reportada y la inversión pactada en los contratos EJ-08 y EJ-016 de 2010, y la obligación de pago por parte de los terceros-inversionistas.

Si derivado del análisis legal se define que existe un derecho de cobro en el sentido que los terceros-inversionistas deben pagar el 1% de la inversión real ejecutada, por existir diferencia entre la inversión reportada y la inversión pactada en el contrato, deberá continuar reconociéndose tal derecho como una cuenta por cobrar y aplicar lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar sobre la medición posterior.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyan saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento. Aunado a esto, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica.

En este sentido, se recomienda que haya colaboración, coordinación y un adecuado flujo de información entre las entidades involucradas en los hechos económicos objeto de consulta, y al interior de sus áreas contables, financieras y jurídicas; a fin de que la entidad que tiene reconocida la cuenta por cobrar, registre oportunamente tanto el derecho de cobro, como la medición posterior, y, si es del caso, la baja en cuentas de la cuenta por cobrar, información que debe ser reportada por la entidad que tiene a cargo la gestión de cobro.

Ahora bien, con referencia a la inquietud sobre una metodología o procedimiento contable, que permita realizar las estimaciones, indicios y cálculos del deterioro, y en el entendido que el MinCIT tiene reconocidas en su información financiera las cuentas por cobrar relacionadas con las primas de estabilidad jurídica sobre las cuales MinTIC ejerce acción de cobro, es importante reiterar lo mencionado en el párrafo anterior sobre la colaboración, coordinación y un adecuado flujo de información entre las entidades involucradas en los hechos económicos expuestos.

Adicionalmente, se precisa que, a partir de primero de enero del año 2023, para el cálculo de deterioro de las cuentas por cobrar la entidad realizará la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar vigente a partir de ese año.

Antes de esta fecha, el deterioro de las cuentas por cobrar debía aplicarse cuando se evidenciaran indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. De allí que la medición del deterioro implicaba la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad esperaba obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar. Si hubo evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

De conformidad con lo anterior, si sobre una cuenta por cobrar no existe ninguna probabilidad de recibir un flujo financiero, la entidad deberá realizar su baja en cuentas; y si aún espera recibir tal flujo financiero, deberá proceder a calcular el deterioro sobre la misma, conforme a la norma vigente para el momento de la aplicación de tal deterioro.

Así las cosas, si la entidad no espera recibir un flujo financiero por una cuenta por cobrar no debe realizar su deterioro total, sino su baja en cuentas, en atención a que la misma dejó de cumplir los requisitos para su reconocimiento. Por lo cual, no es pertinente realizar el deterioro del ciento por ciento (100%) de una cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20241100000151 DEL 03-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Depuración contable de saldos a favor del contribuyente

Doctora
 ESPERANZA CARDONA HERNÁNDEZ
 Directora Jurídica
 Bogotá D.C. Secretaría Distrital de Hacienda
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053322 del 20 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Esta Dirección ha recibido solicitud de concepto respecto al concepto de ingreso por depuración contable de saldos a favor del contribuyente.

Manifiestan los consultantes que de acuerdo con el criterio fijado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado la devolución del pago en exceso procede cuando se realiza la corrección de las declaraciones antes de que se configure su firmeza, mientras que tratándose del pago de lo no debido, la devolución debe solicitarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, esto es, 5 años contados desde el momento del pago y sin que medie corrección de la declaración.

Teniendo en cuenta lo anterior, se evidenció la existencia de saldos a favor en la cuenta corriente de algunos contribuyentes, los cuales no fueron solicitados por los sujetos pasivos dentro del tiempo establecido para adelantar el proceso de devolución, situación que a su vez se observa en los registros contables de la Secretaría Distrital de Hacienda como cuentas por pagar.

Así las cosas, se consulta:

1. ¿Cuál sería el concepto del ingreso que se afectaría por la depuración de estos recursos (Impuestos o recursos de capital)?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 180 de 2023, establecen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las cuentas por pagar son obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Habrá lugar a realizar su baja en cuentas, total o parcialmente, cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, o en este caso expire porque se pierde la oportunidad de reclamar los pagos en exceso o el pago de lo no debido, según corresponda a las situaciones expuestas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaladas en los antecedentes.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica, como las obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, u obligaciones que jurídicamente se han extinguido, entre otras circunstancias.

Por lo anterior, siempre que expiren estas obligaciones, se deberán adelantar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, si se cumplen los requisitos para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar derivadas de la devolución del pago en exceso, o para el caso del pago de lo no debido, si se cumple el término de prescripción.

Así las cosas, se deberá realizar la baja en cuentas por pagar mediante un débito en la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20241100000171 DEL 03-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias Procedimiento para la evaluación del control interno contable Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de representante legal
	SUBTEMA	Reconocimiento de hechos económicos derivados de los contratos Oportunidad en la presentación de la información financiera Procesos judiciales en contra de un tercero producto de un acta de liquidación de un contrato Soporte contable idóneo en una transacción con un tercero

Doctora
 CONSUELO VIVAS RAMÍREZ
 Contratista
 Club Militar de Oficiales
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100053732 del 21 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- 1.- ¿El club militar: como debe contabilizar un contrato en consignación y como contabiliza uno de suministros?
- 2.- Que cuentas específicas debe afectar.
- 3.- ¿Si los estados financieros no son firmados ni certificados por el revisor fiscal tiene alguna consecuencia para la entidad?
- 4.- ¿Un acta de liquidación de un contrato, soportado con facturas en que cuenta debe ser contabilizada?

- 5.- ¿Si la misma acta entra en un proceso jurídico en que cuenta se causa y bajo qué concepto?
- 6.- ¿Si el acta de liquidación tenía cdp que pasa con este, si entra en proceso jurídico?
- 7.- ¿La no causación de las facturas de un contrato, tiene incidencia en la contabilidad y en los estados financieros?
- 8.- ¿Cuando hay cambio de administración, es deber del nuevo director y administración, actualizar la contabilidad y los estados financieros de la entidad?
- 9.- ¿Si la entidad efectúa un pago a terceros sin autorización del tercero, que soporte debe tener para que este pueda tener validez contable y fiscal? ¿Debe informar al tercero, para deducción de impuestos?
- 10.- ¿Si la entidad club militar, efectuó pagos a un tercero, y estos pagos no aparecen en el presupuesto ejecutado, de donde proviene los recursos?"

CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

4.2. Características de mejora

(...)

4.2.2. Oportunidad

33. La oportunidad significa tener a tiempo información disponible para los usuarios con el fin de que pueda influir en sus decisiones. Cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre del periodo contable porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias, así como analizar información financiera de propósito general de un periodo anterior.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

83. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana revelando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la revelación en las notas a los estados financieros puede proporcionar

información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

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

(...)

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.

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

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante la Resolución 069 de 2021, establece:

"4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación

exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

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

(...)

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

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por la entidad en contra de un tercero o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, la entidad revelará el activo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del activo contingente, este se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

El activo contingente se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de activos contingentes.

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar”

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado en la estructura del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, indica:

“Este Procedimiento orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de representante legal, incorporado mediante la Resolución 172 de 2023, indica:

“El informe contable que se debe elaborar cuando se produzca cambio de representante legal en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública hace parte del acta de informe de gestión establecido en la normativa vigente y se refiere a las condiciones en que se entrega el sistema contable de la entidad.

Al separarse de su cargo, el representante legal, con el apoyo del contador responsable del proceso contable y con base en la información que suministren las diferentes áreas de la entidad que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, presentará un informe sobre los asuntos de su competencia a quien lo sustituya en sus funciones, con el propósito de evidenciar el estado del proceso contable y de los sistemas que lo soportan, así como garantizar el normal desarrollo de dicho proceso.

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, este informe se presentará dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha en que el representante legal se retire del cargo" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Damos respuesta a su consulta, precisando que esta se dará dentro del ámbito de competencia de la CGN, de forma general y abstracta, dadas las generalidades de los antecedentes.

Preguntas 1, 2 y 7:

Para el reconocimiento de los contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan los recursos. Por lo tanto, el reconocimiento contable de los contratos, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos que se derivan del acto jurídico.

En consecuencia, la CGN no tiene estipulado un procedimiento contable específico para el registro de contratos en consignación, ni tampoco de contratos de suministros, pues su reconocimiento contable está dado en función de la esencia económica del mismo y de las obligaciones y riesgos contractuales que se deriven de este; por lo que, la entidad deberá observar el Marco Conceptual y las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para efectos del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos que se deriven de su ejecución.

Adicionalmente, es de precisar que bajo cualquiera de las dos modalidades contractuales que menciona en la consulta, en cumplimiento del principio de Devengo establecido en el Marco Conceptual se deberán reconocer los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos derivados de la ejecución de los contratos. En tal sentido, en el momento en que el Club Militar obtuvo el control del bien o recibió el servicio contratado ha debido reconocer el activo o gasto en su información financiera.

Por lo anterior, y dando respuesta a su pregunta 7º, el no reconocimiento de estos hechos económicos incide en la contabilidad y en los estados financieros de la entidad, ya que se prepara información financiera de propósito general sin cumplir con las características cualitativas fundamentales de Relevancia y Representación fiel, dejando de ser útil para los usuarios de la información financiera al no representar los hechos económicos en forma completa, neutral y libre de error significativo.

Como consecuencia de lo anterior, si la entidad omitió el reconocimiento de hechos económicos, deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Cabe señalar que si el hecho económico es material deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Preguntas 4 y 5:

Tal como se menciona en la respuesta a las preguntas 1,2 y 7, los hechos deben reconocerse en el momento en que suceden, atendiendo a las definiciones de los elementos de los estados financieros señaladas en el Marco Conceptual y a lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con referencia a la pregunta 5, para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo, el Club Militar deberá atender a lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En la página web de la CGN, podrá consultar la normativa anteriormente señalada, así como los Procedimientos Transversales, Procedimiento contables, el Catálogo General de Cuentas, Guías de aplicación y la Doctrina Pública Compilada, en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Preguntas 3, 6 y 10:

Es preciso señalar que, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las

normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre asuntos de carácter legal y presupuestal.

En virtud de lo anterior, se ha dado traslado de las preguntas 6 y 10 a la Dirección General de Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; y de la pregunta 3, a la Contraloría General de la República.

Pregunta 8:

La entidad al preparar información financiera de propósito general deberá atender las características cualitativas de la información financiera de propósito general, que son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Dentro de las características de mejora se encuentra la oportunidad, la cual significa tener a tiempo información disponible para los usuarios.

Aunado a lo anterior, la Ley 87 de 1993 señala que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

En conclusión, es responsabilidad del representante legal de la entidad emitir información financiera que cumpla con las características cualitativas, las cuales incluye la oportunidad en la entrega de dicha información.

De otra parte, y como complemento de lo mencionado, la CGN mediante la Resolución 172 de 2023 emitió el Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de Representante Legal, donde se precisa el contenido del informe que el representante legal saliente deberá expedir al separarse de su cargo. En ese sentido, cuando se produzca un cambio de representante legal y el saliente se abstenga de realizar el acta de informe de gestión que incluirá el informe contable, tendrá que ser requerido por el órgano de control interno de la entidad, quien fijará un plazo de quince (15) días a partir de la fecha de su separación para la entrega del acta de informe de gestión.

En la página web de la CGN, podrá consultar la normativa anteriormente señalada, en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos Transversales.

Pregunta 9:

En cuanto al documento que soporta un pago a terceros sin autorización del tercero, la entidad deberá dar cumplimiento a la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, emitida por la CGN, donde se indica que todas las operaciones realizadas por la entidad deben estar respaldadas en documentos, que pueden ser de origen externo o interno, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación.

Los soportes como mínimo deben contener la fecha, la cuantía y el concepto. Así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó. Además, deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades fiscales, en el caso de su consulta.

CONCEPTO No. 20241100000201 DEL 04-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos que la Universidad Distrital Francisco José de Caldas no ha recibido por parte de la Secretaría de Hacienda Distrital, pero que fueron aprobados por ley para su funcionamiento e inversión durante la vigencia fiscal.

Doctor
 ERNESTO SUÁSTEGUI MOLINA
 Líder Proyecto de Contabilidad
 Universidad Distrital Francisco José de Caldas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010054822 del 27 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

“En atención al asunto, me permito dirigirme a ustedes, con el fin de solicitar concepto de aclaración sobre el procedimiento en el reconocimiento de los recursos de funcionamiento entregados por el Distrito de Bogotá a través de la Secretaría de Hacienda Distrital (SHD), a la Universidad Distrital Francisco José de Caldas (UDFJC) en cumplimiento de la Ley 30 de diciembre 28 de 1992, (...).

(...)

Que mediante oficio N°2022EE45568701 la Secretaría de Hacienda Distrital, comunica a la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, la cuota global (...)

Una vez que se ha asignado la cuota global correspondiente al presupuesto para el ejercicio fiscal 2023, nuestra institución, a través de su tesorería interna, lleva a cabo transferencias utilizando sus propios recursos desde las cuentas bancarias de la universidad. Este proceso tiene como objetivo principal cumplir con el pago oportuno de las obligaciones contraídas.

En una fase posterior, mediante el empleo del Aplicativo BOGDATA proporcionado por el Distrito de Bogotá, la universidad procede a registrar y cargar en el sistema las Ordenes de Pago que han sido saldadas utilizando sus propios fondos. En este momento, se realiza la solicitud de transferencia correspondiente de dichas cuentas, respaldando este requerimiento mediante el endoso de las órdenes de pago a las cuentas bancarias de la universidad. Este procedimiento se lleva a cabo de manera continua a lo largo de la totalidad del periodo fiscal.

A medida que se acerca el cierre de la vigencia, el Distrito de Bogotá efectúa el cierre de giros, generalmente alrededor del día 20 de diciembre. En este contexto, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas (UDFJC), actuando de manera autónoma y gestionando sus propios recursos a través de su tesorería, continúa realizando pagos correspondientes a los compromisos adquiridos durante el periodo. Al mismo tiempo, se generan cuentas por cobrar al Distrito de Bogotá, abarcando tanto obligaciones ya saldadas como recursos no comprometidos pertenecientes al presupuesto de la vigencia.

En este proceso, la UDFJC procede a reconocer el saldo pendiente por girar por parte del Distrito, designándolo como cuentas por cobrar. Esto abarca las órdenes de pago que la universidad ha efectuado desde el cierre del aplicativo del Distrito hasta el momento en que la institución educativa deja de realizar nuevos giros. Simultáneamente, los recursos no comprometidos del saldo de la cuota global, previamente aprobada en el presupuesto para la vigencia, son registrados en una cuenta específica, la 138490 – Otras Cuentas por Cobrar (débito), a nombre del Distrito de Bogotá. Esta cuenta se contrarresta con la cuenta 470508 – Fondo Recibidos para Funcionamiento (crédito), culminando en el ingreso total correspondiente a la cuota aprobada en el presupuesto de la vigencia.

Por el contrario, la Secretaría de Hacienda Distrital del Distrito de Bogotá no efectúa el reconocimiento contable del saldo pendiente hacia la UDFJC por el monto no desembolsado durante la vigencia correspondiente. En lugar de ello, posterga este reconocimiento hasta la siguiente vigencia, momento en el cual realiza la contabilización de los saldos pendientes al efectuar los respectivos giros.

Estas discrepancias en el reconocimiento contable generan efectos significativos en las operaciones recíprocas durante el cierre de la vigencia y se extienden a lo largo de toda la siguiente vigencia. Esto se debe a que el Distrito de Bogotá, a través de su Secretaría de Hacienda Distrital, contabiliza los saldos pendientes de presupuestos de vigencias anteriores como gastos en la siguiente vigencia. Esta práctica genera una disparidad en la reciprocidad entre las cuentas 470508 y 570508.

(...)

En virtud de los procesos detallados anteriormente, surge la necesidad de buscar claridad, orientación y una directriz con respecto al reconocimiento de los recursos que la Universidad Distrital Francisco

José de Caldas (UDFJC) no ha recibido a través de la Secretaría de Hacienda Distrital (SHD), a pesar de que dichos recursos fueron aprobados por ley para su funcionamiento e inversión durante la vigencia fiscal.

La complejidad de las operaciones financieras entre la UDFJC y el Distrito de Bogotá ha generado diferencias en el tratamiento contable de los recursos comprometidos y no recibidos. Específicamente, la universidad reconoce los saldos pendientes como cuentas por cobrar, mientras que, en contraste, la SHD no realiza el correspondiente reconocimiento contable del saldo adeudado a la UDFJC por los recursos no girados durante la vigencia.

Estas discrepancias, si no se abordan de manera adecuada, pueden tener repercusiones significativas en la gestión financiera y en la transparencia de las operaciones. En este contexto, se solicita respetuosamente a la Contaduría General de la Nación que emita una directriz específica que oriente el reconocimiento contable de los recursos que, por disposición legal, fueron aprobados para el funcionamiento e inversión de la UDFJC durante la vigencia fiscal”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

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

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente

referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante recalcar que el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo a un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal proceden de distintos sistemas desarrollados bajo reglas,

principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

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

En ese sentido, desde la perspectiva contable, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Dentro de estos principios de contabilidad se contemplan el de Devengo y el de Periodo contable. Por un lado, según el principio de Devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Por su parte el principio de Periodo contable se refiere al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control y está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Para este caso, respecto a los recursos que la Universidad Distrital Francisco José de Caldas (UDFJC) no ha recibido por parte de la Secretaría de Hacienda Distrital (SHD), pero que fueron aprobados por ley para su funcionamiento e inversión durante la vigencia fiscal, es necesario que ambas entidades determinen la existencia o no de un derecho de cobro por parte de la UDFJC y una obligación de pago por parte de la SHD, asunto que no le compete determinar a la CGN.

Ahora bien, si derivado de lo anterior las partes acuerdan que en efecto los recursos representan un derecho para la Universidad, esta deberá tener en cuenta la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual, según la cual son recursos controlados por la

entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso la entidad debe considerar aspectos como la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Dicho control puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho y el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a la entidad.

Así pues, la Universidad reconocerá dichos recursos como una cuenta por cobrar, si además de cumplir con lo anteriormente mencionado, representan un derecho adquirido del cual se espera la entrada de un flujo financiero a través de efectivo; y la SHD reconocerá una cuenta por pagar, si tiene una obligación presente de origen legal, para cuya cancelación una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

No obstante, si las partes determinan que no existe un derecho por parte de la Universidad, esta deberá dar de baja en cuentas la cuenta por cobrar que tiene reconocida en sus estados financieros.

CONCEPTO No. 2024110000271 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de una edificación construida sobre un terreno del que no se tiene la titularidad legal.

Doctor
 JOHN RODAS SERNA
 Profesional Universitario
 Municipio de Envigado
 Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100056162 del 05 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con base en respuesta de la CGN con radicado 20231100042751,

1. Cuál es el nombre de la entidad. R/ ALCALDIA DE ENVIGADO
2. Cuál es el cargo que desempeña en esta misma. R/ Profesional Universitario (CONTADOR PÚBLICO)
3. Ampliar detalles sobre cuáles son las condiciones existentes en la entidad para que se construyera el bien en un terreno no legalizado a nombre de la entidad. R/ Es un terreno de mayor extensión donde fue construido el Estadio de futbol Polideportivo Sur, las matrículas inmobiliarias son varias, debido a que aún no se ha realizado el englobe, y realizando el estudio de títulos, la abogada observó que una pequeña franja donde se acaba de construir un edificio donde funcionarán las oficinas del INDER, pertenece aún al grupo EXITO. Es por esta razón que elevé la consulta sobre si podía ingresar al patrimonio dicho bien inmueble”.

En la comunicación CGN 20231100042751 del 04 de diciembre del 2023, se solicitó más información sobre la siguiente inquietud: “Debo ingresar al Patrimonio de la Entidad una edificación que fue construida sobre un Lote que NO es de nuestra propiedad?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades

públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

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

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos la entidad deberá atender a los siguientes requerimientos: i) que tenga el control del bien, ii) que el bien genere beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que el bien provenga de sucesos pasados.

Para determinar el control se evalúa si un recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Así mismo, debe tenerse en

cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo determina que se reconocerán en esta categoría los activos tangibles empleados para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, entre otros.

En este sentido, el municipio de Envigado debe evaluar si la edificación cumple con la definición de activo del Marco Conceptual y con los criterios de reconocimiento de la Norma de propiedades, planta y equipo y, si cumple, la reconocerá como el activo en su información financiera, aunque no se cuente con la titularidad de la franja de terreno mencionada en la consulta. En caso contrario, la edificación no será objeto de reconocimiento.

Es de precisar que los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado de la edificación.

CONCEPTO No. 20241100000311 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros que deben ser reintegrados al Departamento.

Doctora
 LIDA FLORENCIA CHAPARRO VÉLEZ
 Profesional Universitario
 Asamblea Departamental del Valle del Cauca
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010057522 del 14 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"... solicito a su despacho un concepto sobre el manejo de los rendimientos financieros de las cuentas que posee la Asamblea Departamental del Valle del Cauca.

Conforme al Artículo 8 de la Ley 617 de 2000, Art. 3° y 8°. de la Ordenanza 057 de diciembre 7 de 1998 la administración y manejo de los recursos destinados para gastos de la Asamblea y demás recursos destinados al funcionamiento del ente se creó un Fondo, donde el Departamento a través de una Transferencia mes a mes consigna a la cuenta de ahorros de INFIVALLE el valor presupuestado y aforado para la vigencia. Los recursos son transferidos por la Secretaria de Hacienda a la Asamblea Departamental de conformidad al PAC solicitado en el primer día de cada mes del respectivo año.

Los rendimientos financieros no se adicionan al presupuesto conforme a la Ley 617 de 2000 debido a que se vuela el techo presupuestal por lo tanto hay que devolverlos al Departamento. Por favor ¿Cuál sería el procedimiento contable más indicado a realizar?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

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

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los rendimientos que se generen por los recursos entregados por el Departamento para el funcionamiento de la Asamblea deben ser reintegrados a la entidad territorial, le corresponde a la Asamblea reconocerlos en su información financiera como parte de sus pasivos. Por lo tanto, cuando la entidad bancaria genere dichos rendimientos, la Asamblea debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando se efectúe el giro de los rendimientos al Departamento, la Asamblea debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes por cuanto tratándose de dos entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20241100000441 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de depósitos judiciales respecto de los cuales ha sido imposible obtener información

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ
 Contadora
 Administradora Colombiana de Pensiones
 Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010054542 del 24 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se solicita concepto respecto al tratamiento que se le debe dar a los embargos entregados por el extinto Instituto de Seguros Sociales y registrados en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, respecto de los cuales a la fecha, pese a los esfuerzos administrativos desplegados por la entidad COLPENSIONES no se cuenta con datos de identificación del radicado del proceso judicial, así como de los soportes documentales del proceso judicial que permitan el cierre del registro contable mediante la Gestión Jurídica de Liquidaciones de Crédito.

A la consulta se adjunta una comunicación cuyos apartados establecen:

“(…)

14. Que de conformidad con procedimientos establecidos por COLPENSIONES, con corte al 31 de octubre de 2023, la cuenta 1909032001 tiene registrados un total de 15.554 registros por valor de CUATROCIENTOS DIECINUEVE MIL SEIS MILLONES TREINTE Y SIETE MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y NUEVE PESOS (\$419.006.037.559), distribuidos de la siguiente forma por fondos:

FONDO	No. REGISTROS	VALOR
CB0214 - VEJEZ	11.841	\$318.145.675.637
CB0414 - SOBREVIVIENTES	2.301	\$ 78.229.285.860
CB0314 - INVALIDEZ	1.412	\$ 22.631.076.062
Total general	15.554	\$419.006.037.559

De acuerdo con lo descrito anteriormente y acorde con los procedimientos que continúa realizando la Administradora, se han identificado las siguientes casuísticas objeto de análisis y depuración que impiden llevar a cabo el cierre de los registros contables de conformidad con la Gestión de Liquidaciones de Crédito por la ausencia de piezas asociadas al proceso judicial, las cuales se describen a continuación:

1. Registros que serían susceptibles de realizar la aplicación del valor de la sentencia, esto en razón a que existe concordancia entre el valor del embargo y el valor del depósito, así como del número de identificación del demandante y el beneficiario del título.
2. Registros en donde existe coincidencia en el valor del embargo y el monto del depósito judicial recuperado por concepto de remanentes.
3. Registros en donde se identifica coincidencia en el valor del embargo y el monto del depósito judicial recuperado por concepto de remanentes por el PARISS en Liquidaciones y que se encuentran en proceso de suscripción de actas para el traslado de recursos a COLPENSIONES.
4. Registros en donde pese a la gestión desplegada por COLPENSIONES se continúa en validación de información en Banco Agrario y consecución de información de georreferenciación y de documentos jurídicos para el cierre del registro contable.

Sobre el particular, se resalta que COLPENSIONES a través de los trabajadores ubicados en cada una de las regionales y acorde con la información entregada por el Instituto de Seguros Sociales, ha adelantado gestiones ante los distintos despachos judiciales para la completitud de información e identificación de piezas procesales de cada uno de los embargos registrados, sin embargo, por la ausencia de información básica de georreferenciación (radicado del proceso) así como por la edad y/o antigüedad de los procesos judiciales, no se ha obtenido respuesta favorable para la consecución de las piezas documentales por parte de los distintos operadores judiciales, lo anterior se ha documentado en informes de gestión realizados por los profesionales responsables en cada una de las regionales a nivel nacional.

Del mismo modo, COLPENSIONES a través de derecho de petición dirigido a los distintos establecimientos Bancarios, solicitó los soportes documentales de la medida de embargo aplicadas al extinto ISS, pero, por ejemplo, el Banco de Bogotá y otros establecimientos indicaron:

' (...) les informamos que una vez revisados nuestros registros y base de datos se estableció que, con respecto a la solicitud de las medidas cautelares de los años 2007, 2009, 2010, 2011, debe indicarse que según lo establecido en el Artículo 96o del Decreto 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero) referente a la Conservación de Archivos y Documentos, el cual fue modificado mediante el art. 22 de la Ley 795 de 2003:

(...)

Con lo anterior, se concluye que después de diez años el Banco en su calidad de comerciante y particular que ejerce un servicio público ya no está en la obligación de conservar la documentación de las operaciones que se han adelantado por expresa disposición legal; Por lo tanto, no es posible atender favorablemente su solicitud en los términos señalados anteriormente, teniendo en cuenta que en su solicitud relacionan de las medidas cautelares de los años 2007, 2009, 2010, 2011. (...)’ (subrayado fuera de texto)

De acuerdo a lo anterior y pese a los esfuerzos adelantados por COLPENSIONES, se evidencia la existencia de situaciones y hechos que no son imputables a la entidad que impiden la completitud de la información y/o consecución de piezas procesales asociada a los embargos registrados del Instituto de Seguros Sociales, por lo que atendiendo el principio general de derecho según el cual nadie está obligado a lo imposible, aspecto sobre el cual la H. Corte Constitucional en Sentencias T- 875/10, t 079 de 2020, T-062 A/11, T-875/10 y Auto 203/16 ha reconocido la aplicación de esta máxima del derecho 'Ad impossibilia nemo tenetur'.

Por lo expuesto, respetuosamente solicitamos se requiera concepto a la Contaduría General de la Nación frente al tratamiento contable que podrá aplicarse a aquellos registros que presentan las situaciones descritas anteriormente”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios

económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Conforme a lo señalado, en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, se debe registrar el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter

transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

En atención a que en su consulta señala que al extinto Instituto de Seguros Sociales se le realizaron varios embargos y con dichos recursos se constituyeron depósitos judiciales respecto de los cuales, a la fecha, pese a los esfuerzos administrativos desplegados por Colpensiones no se cuenta con datos de identificación del radicado del proceso judicial, así como de los soportes documentales del proceso judicial que permitan el cierre del registro contable, le corresponde a la entidad evaluar si dichos depósitos judiciales cumplen con los requisitos para mantenerlos reconocidos como activos en la información financiera.

En este sentido, en caso de que la entidad evalúe que dichos recursos no cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual, deberá realizar su baja en cuentas y así depurar dichas partidas de los libros de contabilidad, para lo cual debitará la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Es preciso señalar que la realización de la baja en cuentas de dichos registros no es óbice para que la entidad continúe realizando los esfuerzos administrativos para encontrar la información pertinente respecto a los depósitos judiciales.

Si, por el contrario, de la evaluación hecha por la entidad se desprende que los registros cumplen con los criterios para continuar incorporados en la información financiera como activos, no habrá lugar a que se realice la baja en cuentas.

CONCEPTO No. 20241100000461 DEL 10-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de activos intangibles adquiridos

Doctor

GONZALO QUINTERO PERILLA

Coordinador proceso de Gestión Financiera

U.A.E. Agencia Nacional de Contratación Pública - Colombia compra Eficiente

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010054782 del 27 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(...) ¿Como se debió reconocer contablemente un activo intangible generado internamente, si el mismo al cierre de la vigencia fiscal 2022 estaba en fase de desarrollo, pero a su vez, en materia contractual aún se encontraba en periodo de garantía y soporte técnico, en ese sentido la norma no es lo suficientemente clara, toda vez que para este caso la Agencia Nacional de Contratación Pública - Colombia Compra Eficiente- no tenía el control de la herramienta, tampoco asumía los riesgos significativos asociados, para ese momento la herramienta era propiedad de un tercero, la cesión de derechos patrimoniales de autor se generó hasta la vigencia 2023, en este sentido el "software" solo entro en funcionamiento y puesto en producción a partir de la vigencia 2023?

(...)

De otra parte, mayor claridad a la consulta se menciona lo informado por el área técnica, de cara a la ejecución de los contratos para la validación del aplicativo durante el cierre de la vigencia 2022:

- El informe de pruebas funcionales al aplicativo -SIGEC- del 18 de noviembre de 2022, se evidenciaron nueve (9) defectos relacionados con los módulos de reportes y auditoría. Además, durante el resto del periodo de garantía y soporte técnico se identificaron un total

de diecinueve (19) incidencias adicionales de categoría alta, media y crítica para ajustar por parte de la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital -AND-.

- La identificación de los mencionados defectos implicó hacer uso de la garantía y soporte por parte de la Agencia Nacional de Contratación Pública -Colombia Compra Eficiente - ANCP-CCE hacia la AND para subsanar unos incidentes y poner a punto el aplicativo. De esta manera, el "software" producto del contrato CCE064-2022 estuvo en funcionamiento y puesto en producción en la presente vigencia 2023 por lo cual para el 31 de diciembre de 2022 se encontraba en fase de garantía y soporte por parte de la Agencia Nacional Digital.
- El producto contratado no tenía la capacidad técnica para ser utilizado por las Entidades Territoriales y Descentralizadas en sus distintas categorías, teniendo en cuenta que para el 31 de diciembre de 2022 se encontraban incidencias por ajustar y remediar por parte del contratista - AND, en el marco del periodo de garantía y soporte técnico.
- Para el cierre de la vigencia 2022, la Subdirección de Información y Desarrollo Tecnológico no había culminado con la fase de Garantía y Soporte Técnico, por lo cual no era viable, de manera técnica ni mucho menos jurídica, entregar de manera formal el "software" como activo intangible a la entidad".

Mediante correo electrónico del 26 de diciembre de 2023, se solicita aclarar el por qué la entidad señala que es un activo intangible generado internamente, para lo cual la entidad describe:

"La Agencia Nacional de Contratación Pública -Colombia Compra eficiente-, celebró tres (3) contratos con la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital- AND, quien es el tercero que desarrollo el software, así mismo debía realizar la cesión de derechos patrimoniales, es de aclarar que al 31 de diciembre de 2022 se encontraba en fase de garantía y soporte por parte de la Agencia Nacional Digital.

Para mayor claridad a la consulta, se anexa relación de contratos:

1. Contrato CCE-232-4C-2020 del 6 de octubre de 2020 por \$ \$327.121.109, "(...) para el desarrollo de la fase de análisis preliminar y fase de visión de solución, con el objetivo de establecer el ciclo de arquitectura para (...) diseñar, construir e implementar una plataforma electrónica de compra pública, que este alineada y cumpla con los objetivos estratégicos del sistema de compra pública".
2. Contrato Interadministrativo CCE-207-4C-2021 (fase 1) por \$2.042.301.184, para "(...) el desarrollo del primer ciclo de la metodología y el diseño del componente de estampilla electrónica para la plataforma electrónica de compra pública, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 13 de la Ley 2052 de agosto 25 del 2020" Contrato ejecutado entre el 3 de septiembre y el 16 de diciembre de 2021.

3. Contrato Interadministrativo CCE-064-4C-2022 (fase 2) del 5 de enero de 2022 por \$ 2.425.875.416 para “Desarrollar e implementar técnicamente el sistema de información para desmaterialización de la estampilla electrónica, (...), asegurando el acompañamiento técnico del despliegue en ambiente de producción parte de la AND”, ejecutado entre el 11 de enero y 15 de octubre del 2022.

4. Anexo técnico, garantía y soporte, que se extendió hasta la vigencia 2023

La Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital- AND, cede todos los derechos patrimoniales de autor que ostenta por el desarrollo del sistema de información para la desmaterialización de la estampilla electrónica de la AGENCIA NACIONAL DE CONTRATACIÓN PÚBLICA COLOMBIA COMPRA EFICIENTE, con relación a los desarrollos tecnológicos, programas, conceptos, comentarios, modelos, manuales, informes, documentos, esquemas, formatos, presentaciones, así como, el conocimiento (Know How), cualquier otro derecho conocido y por conocer y todo aquello susceptible de protección por las normas que regulan los derechos de autor, derivados a causa y con ocasión de la ejecución del Contrato interadministrativo.

Se aclara que sí se realizaron entregas del desarrollo, sin embargo, se aclara que al 31 de diciembre de 2022 el aplicativo se encontraba en fase de garantía y soporte por parte de la Agencia Nacional Digital”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a

través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

Ahora bien, 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 180 de 2023, establecen:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

16. Los activos intangibles adquiridos en una combinación de operaciones se medirán conforme a lo establecido en la Norma de combinación y traslado de operaciones.

17. Los activos intangibles adquiridos mediante permuta se medirán por su valor de mercado; a falta de este, por el valor de mercado de los activos entregados y en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

18. Cuando la adquisición de un intangible se lleve a cabo a través de una operación de arrendamiento financiero, el arrendatario medirá el activo de acuerdo con lo establecido en la Norma de arrendamientos.

19. Cuando se adquiera un activo intangible en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, los activos intangibles se pueden obtener mediante la generación interna o por la adquisición a cualquier título con un tercero. Un

ejemplo de activo intangible generado internamente puede corresponder a desembolsos en que incurre la entidad por remuneraciones a empleados, honorarios profesionales, adquisiciones de herramientas tecnológicas, etc, con el fin de llevar a cabo un proyecto interno para la creación de un activo intangible, siempre producto de una fase de investigación y desarrollo al interior de la entidad.

Los activos intangibles adquiridos son aquellos obtenidos en una combinación de operaciones, por permuta, comprados a un tercero a través de una relación contractual, entre otros; por los cuales la entidad pacta un precio para su adquisición o los puede adquirir en una transacción sin contraprestación.

Por lo anterior, y de acuerdo con lo expuesto en los antecedentes, la U.A.E. Agencia Nacional de Contratación Pública - Colombia Compra Eficiente adquiere un activo intangible a través de una relación contractual con un tercero, cuyo reconocimiento se hará cuando cumpla la definición de activo del Marco Conceptual y los criterios de reconocimiento señalados en la Norma de activos intangibles; esto es, cuando la entidad tenga el control del activo, espere obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociado a su uso y pueda realizar mediciones fiables.

Es de precisar que el reconocimiento como activo intangible puede darse por etapas dependiendo de las condiciones contractuales, no obstante, el reconocimiento como activo intangible se hará una vez se cumpla con lo señalado en el párrafo anterior.

En consecuencia, si durante el cierre de las vigencias 2021 y 2022 los desembolsos para la adquisición del activo intangible no cumplían los criterios de reconocimiento enunciados en los párrafos 1 al 4 de la Norma de activos intangibles, no se debió realizar el reconocimiento como activo intangible.

Así las cosas, si solo hasta el año 2023 la entidad obtuvo el control del activo, pudo obtener el potencial de servicio a través del uso y asumió los riesgos significativos asociados al activo intangible, es en ese periodo que la entidad ha debido reconocer y medir el activo intangible adquirido. En consecuencia, el costo de adquisición de dicho activo se ha debido reconocer en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y como contrapartida se ha debido utilizar la subcuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, por los valores que la entidad desembolsó en periodos anteriores en calidad de avance o anticipo para la adquisición del activo intangible, de conformidad con los acuerdos contractuales.

CONCEPTO No. 20241100000661 DEL 12-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Obligación de llevar contabilidad por centros de costos

Doctora
 ZORAYA ANDREA FLÓREZ PATIÑO
 Jefe de Oficina de Control Disciplinario Interno (E)
 Unidad Administrativa de Catastro Distrital
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010057732 del 15 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) a. ¿Es imperativo para una entidad pública llevar contabilidad por centro de costos? En caso afirmativo, precise la normatividad aplicable.
 b. En caso de ser negativa la respuesta al literal a. ¿cuáles son los recursos (sistemas, medios o documentación) que debe llevar la entidad para controlar los costos de los proyectos con los que cuenta?

(...)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

13. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera de propósito general sirva a la gestión financiera pública, esto es, a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

14. El objetivo de Control pretende que la información financiera de propósito general sirva para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y, a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de inspección, vigilancia y control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de

la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

4.2. Características de mejora

27. Las características de mejora son aquellas que incrementan la utilidad de la información que es relevante y representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Las características de mejora de la información financiera de propósito general son Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad.

(...)

4.2.1. Verificabilidad

30. La verificabilidad le ayuda a asegurar a los usuarios que la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada puede ser una estimación única o también un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

(...)

4.2.3. Comprensibilidad

34. La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

(...)

4.2.4. Comparabilidad

36. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera de propósito general sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes.

(...)” (Subrayados fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

”2. PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. (...)

En el proceso contable se capturan datos originados en los hechos económicos de manera cronológica haciendo uso de la partida doble y la base de devengo, convirtiéndolos en informes financieros útiles para los diferentes usuarios.

El desarrollo del proceso contable implica la observancia del marco normativo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, que le sea aplicable a la entidad. La captura y procesamiento de los datos, así como la generación de informes financieros, se pueden llevar a cabo por medios electrónicos o manuales, empleando aplicativos informáticos, intercambio electrónico de datos (EDI), Internet y correo electrónico, para recibir, generar, enviar y comunicar información.

(...)

2.1.1.4. Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad.

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

(...)” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Al preparar información financiera de propósito general, la entidad deberá tener en cuenta las características cualitativas fundamentales que dicha información debe cumplir para que sea útil a sus usuarios, estas son la Relevancia, que expresa que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, y la Representación fiel, que contempla que la información financiera debe representar los hechos económicos en forma completa, neutral y libre de error significativo.

También, el Marco Conceptual indica que los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control, por lo cual los hechos económicos deben quedar incluidos en la información financiera de la entidad atendiendo los criterios de reconocimiento, en las subcuentas y cuentas creadas por la CGN para cada hecho.

No obstante, cuando se requiera un mayor control o el detalle particular de ciertos hechos, los profesionales responsables de la elaboración y presentación de los estados financieros, aplicando el juicio profesional, podrán crear auxiliares, centros de costos, utilizar cuentas de orden de control, entre otras herramientas, con el fin de que la información financiera de propósito general de cumpla con los objetivos y características descritas en el Marco Conceptual.

Aunado a lo anterior, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades públicas deberán llevar a cabo el procesamiento de datos, generación de informes financieros utilizando medios electrónicos y manuales mediante la implementación de aplicativos, intercambio electrónico de datos, Internet y correo electrónico para recibir y generar información, siguiendo las buenas prácticas contables.

En consecuencia, en el marco regulatorio expedido por la CGN, no se determina la obligatoriedad de utilizar uno o varios softwares o herramientas informáticas en específico, como tampoco la obligación de llevar la contabilidad por centros de costos; se determina que independiente del sistema que utilice la entidad deberá propender porque los registros contables reflejen su realidad económica.

En ese sentido, cada entidad pública, atendiendo a sus particularidades, es la que define la necesidad de utilizar auxiliares, centros de costos u otro tipo de desglose de la información, que permitan que la información cumpla con las características de verificabilidad, comprensibilidad y comparabilidad; y que en esencia cumpla con los objetivos de la información financiera de propósito general los cuales, están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios y, en cumplimiento del objetivo de control, se debe poder acceder a la información financiera de todas las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20241100001031 DEL 18-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Actualización de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018 de los bienes inmuebles recibidos en comodato. Documento soporte idóneo.

Doctor
 LUIS ALBERTO VILLARRUEL LIDUEÑA
 Contratista – Dirección Administrativa
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010055672 del 30 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicitamos respetuosamente de su valioso y acostumbrada colaboración con la emisión de un concepto (...) teniendo en cuenta el impacto por su cuantía sobre los estados financieros de los registros que se tienen previstos realizar.

1. El ICBF en su misionalidad de prevención y protección la niñez, adolescencia y la juventud recibe bienes inmuebles recibidos en comodato de entidades públicas y privadas, los cuales fueron suscritos en los años 75 – 85 a más de 50 años dado que para ese entonces la norma así lo permitía.

Ahora bien, Para el proceso de convergencia a normas internacionales, la valoración de estos inmuebles se realizó por la alternativa de: Valor en libros (costo menos depreciación), conforme a lo facultado en el Instructivo No 002 de octubre de 2015. Teniendo en cuenta la antigüedad de los contratos de comodato, se presentaron las siguientes situaciones:

- Valores muy desactualizados con diferencias significativas frente el valor catastral o comercial del inmueble
- En algunos casos solamente se tiene registrado un componente, bien sea el terreno o la edificación.

Con el fin de subsanar las situaciones descritas y conforme a lo expuesto nos surgen los siguientes interrogantes:

a. Cuál sería el documento soporte de donde extraer el valor del terreno y la edificación recordando que estos inmuebles son de propiedad de terceros.

b. Es viable su registro por parte del ICBF (terreno y edificación) por el valor avalúo catastral y de que vigencia.

2. En el proceso construcciones de infraestructuras en el territorio nacional el ICBF con el apoyo de diferentes entidades del Sistema Nacional de Bienestar Familiar (alcaldías – gobernaciones), suscribió en los años 2007 – 2012 una serie convenios y/o contratos, los cuales una vez culminadas las obras, el contratista realizaba su entrega mediante un ACTA DE ENTREGA Y RECIBO A SATISFACCIÓNES DE OBRAS suscritas entre otros por el dueño del terreno: alcalde o gobernador donde se especificó el valor ejecutado mas no que se le estuviese entregando la infraestructura al ente territorial.

La situación descrita, nos genera la siguiente inquietud:

a. Es prudente realizar por parte del ICBF la cancelación o baja del valor registrado producto del aporte realizado por el ICBF de nuestros activos – PPYE teniendo como documento soporte el ACTA DE ENTREGA Y RECIBO A SATISFACCIÓNES DE OBRAS donde firma de recibido el representante legal del ente territorial: alcalde o gobernador”

CONSIDERACIONES

La ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 6.- Principio de coordinación. En virtud del principio de coordinación y colaboración, las autoridades administrativas deben garantizar la armonía en el ejercicio de sus respectivas funciones con el fin de lograr los fines y cometidos estatales.

En consecuencia, prestarán su colaboración a las demás entidades para facilitar el ejercicio de sus funciones y se abstendrán de impedir o estorbar su cumplimiento por los órganos, dependencias, organismos y entidades titulares (...).”

El Instructivo No. 002 de 2015 el cual se empleaba una única vez durante el primer periodo de aplicación, especificó las Instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno. En cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018, estableció las siguientes alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

(...)

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, (...). Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...).

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...). (Subrayado fuera del texto)”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.1. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. (...).

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, 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 180 de 2023 (aplicables hasta el 31 de diciembre de 2023), establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se

prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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.

26. 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 del texto).

Por otra parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

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

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

(...)

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

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Pregunta 1

El Instructivo 002 de 2015 señaló las actividades a realizar para la determinación de los saldos iniciales y la elaboración de los primeros estados financieros bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Teniendo en cuenta que el instructivo solamente se aplicaba durante el año 2018, la determinación de los saldos iniciales y la decisión tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo no es modificable con posterioridad.

Por otra parte, el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que son errores las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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.

En este sentido, si en el proceso de elaboración de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, la medición y reconocimiento de las propiedades, planta y equipo no se realizó de manera correcta, se deberán revisar los valores de estos bienes que aplicaban a 1° de enero de 2018, de conformidad con la alternativa escogida para la medición indicada en

el instructivo 002 de 2015, y efectuar la corrección del error ajustando las partidas correspondientes del activo afectadas por el error contra el patrimonio.

Igualmente, se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Es de precisar, que la entidad no podrá actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo con base en avalúos posteriores, por cuanto la medición posterior de estos bienes es al costo menos la depreciación y el deterioro acumulados a que haya lugar.

Con respecto a su inquietud sobre el documento con el que se han debido reconocer los elementos de propiedades, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el instructivo 002 de 2015, respecto a la medición señalaba que podría realizarse por i) el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió, ii) el costo de reposición, o iii) el valor con que se tenía reconocido el activo, si no se contaba con la información de las dos opciones anteriores.

Por lo anterior, de conformidad con la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la entidad deberá evaluar la pertinencia de los soportes con los que contaba en la determinación de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, e identificar que permitan la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

En consecuencia, es la entidad la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de los hechos económicos, cumpliendo con que el mismo sea susceptible a la verificación y comprobación del hecho económico.

En este sentido, se recomienda que haya colaboración, coordinación y un adecuado flujo de información entre las entidades involucradas en el contrato de comodato; a fin de que registren oportuna y adecuadamente los hechos económicos objeto de consulta.

Pregunta 2.

Antes de dar respuesta a su inquietud, es preciso señalar que la entidad deberá reconocer como propiedades, planta y equipo los bienes que cumplen con la definición de i) activo, esto es que sea probable que genere beneficios económicos futuros o potencial de servicio y su valor pueda medirse de forma fiable; y ii) propiedades, planta y equipos, esto es que sean activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos y que se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Ahora bien, cuando una partida reconocida como propiedades, planta y equipo deja de cumplir las condiciones esenciales para su reconocimiento como activo, deberá darse de baja en cuentas. En tal sentido, los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo se retirarán de la información financiera cuando i) fruto de su disposición, se ceda el control y transfieran sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al mismo; o ii) no se espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico futuro.

Por lo anterior, si un bien no cumple con los criterios para su reconocimiento como propiedades, planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente.

Con base en lo expuesto, la entidad deberá evaluar si el acta de entrega y recibo de satisfacciones de obras es el documento soporte idóneo que mejor respalde el reconocimiento de los hechos económicos, cumpliendo con que el mismo sea susceptible a la verificación y comprobación del hecho económico

CONCEPTO No. 20241100001071 DEL 19-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Activos intangibles
	SUBTEMA	Pertinencia de mantener registrados como activos intangibles los aplicativos empleados por la entidad solo para consulta

Doctora
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora grupo de contabilidad
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056462 del 07 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con motivo de la auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la República (CGR) al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General correspondiente a la vigencia 2022, se generó una observación que fue respondida por parte de la Subdirección Financiera con base en los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de los activos intangibles.

No obstante, en el informe final de la auditoría financiera la CGR planteó un hallazgo en los siguientes términos:

HALLAZGO No. 5. INTANGIBLES

(...)

El Manual de Políticas Contables del MHCP, indica:

1.9 Activos intangibles

1.9.5.1 Reconocimiento

(...)

La Entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

En el caso del Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General, sus activos intangibles producen fundamentalmente potencial de servicio, de modo que: a) le permiten a la Entidad disminuir sus costos o gastos, o b) le permiten a la Entidad mejorar la prestación de los servicios. En tal sentido, los activos intangibles del MHCP producen potencial de servicio en sus áreas misionales y de apoyo.

1.9.5.4 Baja en cuentas

El MHCP dará de baja un activo intangible cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. (...)'.

Del examen realizado a una muestra de activos intangibles de MHCP, en el que la CGR evaluó el reconocimiento del uso de las funcionalidades del software, se evidenció que los relacionados en la tabla nro.1 se encuentran en desuso. Por ejemplo, para el caso denominado Trazabilidad, la dependencia usuaria manifestó no tener conocimiento del mismo y para la CGR no fue posible evidenciar su ubicación y potencial de servicio.

(...)

Por otra parte, los siguientes activos, pese a que han sido objeto de análisis de indicios de deterioro, no reflejan a través de los formularios de evaluación, la realidad de desuso en que se encuentran, situación originada en cambios normativos y en otros casos en factores para liquidar intereses no ajustados, entre otros, llevando a la pérdida del potencial de servicio para el que fueron creados sin que su valor contable lo refleje; adicionalmente no hay registros del seguimiento al uso directamente con los usuarios del software:

(...)

A ello debe agregarse, que, con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el software Aplicación de Valoración de Inversiones – AVI, perdió parte de su potencial de servicio por cuanto: el catálogo de cuentas auxiliares quedó

desactualizado, las tablas de homologación y el modelo de valoración para determinar el deterioro ya no son aplicables; únicamente es utilizado para el cargue de certificaciones de la participación accionaria que posee la Nación – MHCP. No obstante, el Ministerio no ha realizado evaluación de indicios de deterioro, aun cuando han transcurrido 5 años desde la entrada en vigencia de la nueva regulación contable, y el software tampoco ha sido objeto de actualización.

(...)

Respuesta del MHCP

(...)

En el caso del Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General, sus activos intangibles producen fundamentalmente potencial de servicio, de modo que: a) le permiten a la Entidad disminuir sus costos o gastos, o b) le permiten a la Entidad mejorar la prestación de los servicios. En tal sentido, los activos intangibles del MHCP producen potencial de servicio en sus áreas misionales y de apoyo’

(...) es conveniente señalar que los bienes que conforman el inventario de activos intangibles del MHCP son considerados como activos no generadores de efectivo al tener incorporado un potencial de servicio. En virtud de lo anterior, y toda vez que son utilizados por la entidad para mejorar la prestación de sus servicios, no procede su baja.

Ahora bien, en relación al deterioro de valor, (...) la Subdirección de Ingeniería de Software remitió por medio de correo electrónico los respectivos formatos diligenciados de cuestionario de evaluación de indicios de deterioro Software.

En tal sentido, y aplicando a cada una de las preguntas que se encontraban incluidas en el cuestionario, la Subdirección de Ingeniería de Software tuvo de presente una ponderación teniendo en cuenta su relevancia en la determinación de los indicios de deterioro, razón por la que, dependiendo de las respuestas suministradas, se sumó la ponderación de todas las respuestas positivas, y en caso que el resultado fuera igual o superior al 50% se consideraría que el activo se encontraba deteriorado y se procedería a su medición.

Así las cosas, para los activos intangibles – Software que la Contraloría General de la Republica señala que no fueron objeto de análisis de deterioro por parte del área encargada, nos permitimos indicar que dicho procedimiento si se realizó, y producto de este ejercicio ninguno de los citados bienes arrojó una ponderación igual o superior al 50%, razón por la cual el grupo de contabilidad no requirió llevar a cabo la medición de indicios de deterioro, de acuerdo con políticas contables establecidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

(...)

De otra parte, respecto al aplicativo AVI, es conveniente señalar que tal como se ilustró anteriormente, dicho aplicativo fue objeto de análisis de indicios de deterioro y el resultado obtenido fue del 35%. Asimismo, cabe resaltar que actualmente el aplicativo es empleado para realizar procesos de consulta y validación de información, así como para el cargue de certificaciones de la participación accionaria que posee la Nación – MHCP. En tal sentido, y toda vez que el Aplicativo de Valoración de Inversiones sigue manteniendo un potencial de servicio que está siendo analizado periódicamente (a través del análisis de indicios de deterioro) no se considera que haya lugar a la baja de este y por tanto NO se acepta la observación.

(...)

Por otro lado, la Dirección de Tecnología se permite atender el requerimiento teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

(...)

2. Reporte de Uso de los aplicativos en la Entidad

Es de precisar desde el punto de vista técnico que los activos intangibles existen según se evidencia en lo mencionado en el numeral anterior, se encuentran desplegados en la arquitectura de aplicaciones de la Entidad, se encuentran en modo Consulta y su potencial de uso radica en que las áreas funcionales puedan consultar la información histórica de sus procesos, ya sea para análisis de datos, desarrollo de paralelos o migraciones entre sistemas o tener la capacidad de contestar solicitudes o requerimientos con relación a la información, de tal manera que impacta de manera positiva la gestión del área.

ANALISIS DE RESPUESTA

Al respecto, es pertinente precisar que la CGR no cuestiona la existencia de los activos intangibles, sino el potencial de servicio que estos ofrecen al MHCP, toda vez que los mismos se encuentran en modo consulta, convirtiéndolos en un repositorio o base de datos que eventualmente es utilizado por los funcionarios.

(...)

Por lo tanto, el MHCP no logra demostrar el potencial de servicio, pues las estadísticas de accesos no prueban que los aplicativos se utilizan para la ejecución de las actividades rutinarias de la entidad y que sin los mismos no sería factible la prestación de servicios, por lo tanto, es claro que estos intangibles incumplen lo establecido el marco normativo para entidades de gobierno con respecto al potencial de servicio, (...)'

Como complemento de lo anterior, desde la Dirección de Tecnología del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se planteó lo siguiente:

‘Desde el punto de vista técnico, en este momento se tienen varias aplicaciones desarrolladas in house, en modo Consulta, que se encuentran como parte del listado de activos intangibles de la Entidad.

Las razones de esto son las siguientes:

1. Estos aplicativos cuentan con datos de anteriores vigencias, relacionados con los procesos de las áreas misionales y administrativas.
2. Estos aplicativos son claramente diferenciables y son utilizados por las áreas para realizar consultas y atender con ello necesidades de información que vienen de las mismas áreas o de usuarios externos.
3. Estos aplicativos están desplegados en la plataforma tecnológica de la Entidad y tienen costos asociados de licenciamiento de plataforma y bases de datos. Requieren mantenimiento de las bases de datos y los servidores dónde están desplegadas.
4. Si se dan de baja, las áreas no podrán consultar esta información, lo que impactaría las actividades que desarrollan, pues no podrían atender consultas con relación a históricos o información almacenada en las bases de datos’.

Así las cosas, toda vez existe divergencia entre lo interpretado por la Contraloría General de la República y lo realizado por el Ministerio de Hacienda y crédito Público, y que se requiere precisar si para la vigencia 2023 debe realizarse algún tipo de ajuste, de manera atenta se solicita concepto acerca de la pertinencia o no de mantener registrados como activos intangibles los aplicativos empleados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en modo consulta y que de algún modo no son usados frecuentemente, precisamente porque están dispuestos para el desarrollo de actividades específicas”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a)

usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando
a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(....)

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el

activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo intangible de indefinida a finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define como activo a aquellos recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos en el futuro. Uno de los aspectos que indican que la entidad controla un recurso es el análisis sobre los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, relacionados con: i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

Con respecto al potencial de servicio señala el Marco conceptual que es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Por lo anterior, si la entidad tiene el control del recurso, espera obtener un potencial de servicio porque a través de su uso contribuye a la consecución de los objetivos de la entidad, además asume riesgos significativos relacionados con los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo, o la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este; se concluye que el recurso cumple con la definición de activo del Marco Conceptual.

De otra parte, dado que la medición posterior de los activos intangibles indica que estos se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado, la entidad deberá aplicar lo señalado en la Norma de deterioro del valor de un activo no

generador de efectivo, es decir, que como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existe indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo.

En este sentido, la misma Norma describe en los párrafos 8 y 9 las circunstancias internas o externas que podrán tenerse en cuenta para determinar si existe algún indicio de que el activo reconocido pueda haberse deteriorado. Por lo que, en el caso de su consulta, para determinar si hay indicios de deterioro del activo intangible deberá considerar: i) si ha tenido o va a tener próximamente cambios significativos adversos, relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera. Se puede inferir que el potencial de servicio de un activo puede verse reducido como consecuencia de un cambio en una ley o regulación; ii) ha tenido o va a tener próximamente cambios significativos adversos, en el grado de utilización o en la forma en que se usa o se espera usar el activo, estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo o planes para disponer del activo antes de la fecha prevista; iii) una significativa reducción durante un tiempo determinado en la demanda o necesidad de servicios prestados por el activo, lo que podría corresponder a un cese o disminución de su uso; o iv) evidencia procedente de informes internos, que indica que el potencial de servicio del activo es, o va a ser, significativamente inferior al esperado.

Aunado a lo anterior, es de precisar que, a lo largo de la vida del activo intangible, la necesidad del potencial de servicios puede fluctuar, lo cual afectará el grado de utilización de los activos no generadores de efectivo en la provisión de estos servicios. Por lo tanto, si el potencial de servicios asociado al activo intangible cesa o disminuye considerablemente, puede existir indicios de deterioro de valor en los activos utilizados para suministrar ese potencial de servicio.

Por último, si existe cualquier indicio de que el activo puede haber perdido valor por deterioro, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados.

En consecuencia, es la entidad la responsable de evaluar en su contexto específico, si los activos intangibles empleados solo para consulta y con poco uso, contribuyen al logro de sus objetivos, con independencia de que no generen flujos de efectivo, a fin de que continúen siendo reconocidos en la información financiera. También, de conformidad con lo expuesto sobre el potencial de servicio, le corresponderá definir si debe realizar ajustes respecto de la medición posterior o baja en cuentas de tales activos.

CONCEPTO No. 20241100001301 DEL 23-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes inmuebles de acuerdo con el uso o fin determinado por la entidad

Doctor
MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA
 Subdirector Financiero
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056442 del 07 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con motivo de la auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la República (CGR) al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General correspondiente a la vigencia 2022, se generó una observación que fue respondida por parte de la Subdirección Financiera con base en los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de los bienes de uso futuro indeterminado recibidos en dación de pago por la Entidad.

La observación de la CGR y la respectiva respuesta aportada por la Subdirección Financiera del Ministerio se presentan a continuación:

OBSERVACIÓN No. 2. INMUEBLES CON FUTURO INDETERMINADO - UGG

\(...)

Del análisis realizado a las cuentas de Propiedad, Planta y Equipo, se evidenció lo siguiente:

El MHCP es accionista de la empresa Cales y Derivados de la Sierra S.A, empresa que entró en liquidación judicial. En desarrollo de la liquidación, el 23 de noviembre de 2018, mediante acta 400-001820 el inmueble con matrícula inmobiliaria 019-1702 es adjudicado

a 21 acreedores; sin embargo, hubo renunciaciones y reconocimiento de los acreedores. Así las cosas, el MHCP ostenta la propiedad del 6.6024% del bien denominado 'Planta de la Sierra'.

Caso similar, sucede al bien identificado con matrícula inmobiliaria 019-0001869, finca rural cuyo origen proviene del Fondo Bufalero, cuyos copropietarios son: El MHCP con el 41,3232%, el Ministerio de Agricultura con el 44.4585% y el Banco Agrario de Colombia con el 14.2183%.

Sobre estos dos bienes (denominados Finca Montecarlo y Planta la Sierra), se evidenciaron deficiencias en el reconocimiento de los activos, tal como se muestra a continuación:

La Finca Montecarlo por \$182.796.973 y la Planta la Sierra por \$440.371.034,76, ubicados en el Municipio Puerto Nare Antioquia, están registrados en la cuenta Propiedad, Planta y Equipo – terrenos con futuro indeterminado (1.6.05.06); sin embargo, este reconocimiento no corresponde a las características de esta clase de activos tal como se muestra a continuación:

1. El 13 de octubre del 2021, el MHCP celebró otro sí No. 1 al contrato Interadministrativo 7.014-2019 con CISA, con el propósito de 'adelantar la comercialización y venta anticipada de los inmuebles no requeridos por este ministerio para el cumplimiento de sus fines'. En desarrollo del mismo se remite información a CISA de los bienes antes descritos, acción que evidencia que dichos bienes no tienen un futuro indeterminado

2. CISA mediante oficio SE-CE-110-22 del 18 de octubre del 2022, manifestó que 'no está interesada en adquirir activos con propiedad inferior al 100% (proindivisos), bajo ninguna modalidad, dada la difícil comercialización y alto inventario, al margen que estos cuenten con intenciones de compra por parte de terceros, como es el predio Montecarlo y Caldesa', lo que evidencia que son bienes sobre los cuales el MHCP no tiene el 100% de la propiedad, y que su intención es ofertarlos a título gratuito, aspectos relevantes que no han sido revelados en las notas a los estados financieros.

3. Mediante Otro sí No. 1 del contrato 7.014-2019, suscrito el 13 de octubre del 2021, el MHCP incorpora la obligación a CISA de comercialización y venta anticipada de los inmuebles no requeridos por este ministerio para el cumplimiento de sus fines misionales. En virtud de ello remitió la información solicitada por CISA para la comercialización de los bienes.

4. El Comité de Evaluación de Bienes Muebles e Inmuebles e según acta 61 del 22 de diciembre del 2022, aprueba l ofrecer estos dos bienes a título gratuito al Alcalde Municipal de Puerto Nare Antioquia, actuación que ratifica el hecho que los activos no están en uso, ni existe la intención de tenerlos a disposición por más de 12 meses características de la propiedad planta equipo. Tal ofrecimiento se materializó con el radicado 2-2023-002392 del 20 de enero del 2023, por medio del cual se ofertan a título gratuito a la Alcaldía.

Con base en lo anterior, se observa que el MHCP prevé trasladar estos terrenos a otras entidades y por ende No se cumple con las características para ser reconocidos como propiedad planta y equipo en el sentido en que: 'Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación'

5. El MHCP no adelantó gestiones para estimar el valor de reposición que permita compararlo con el costo del inventario, a fin de evaluar los indicios de deterioro y determinar, si aplica el reconocimiento de deterioro del activo. Es así, como existe incertidumbre respecto del deterioro a que puedan estar expuestos estos activos.

(...)

Así mismo se genera incorrección cualitativa, por cuanto las Notas de los Estados Financieros no contienen información amplia, suficiente, relevante y necesaria para la toma de decisiones con relación al porcentaje de propiedad del MHCP en los terrenos, así como el estado en que se encuentran y su ofrecimiento a título gratuito a otras entidades, conforme lo establece el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de Gobierno.

(...)

Respuesta del MHCP

(...)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, plantean: (...)

También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. (...)" (Subrayado fuera de texto).

A su vez, con respecto al deterioro de los bienes inmuebles de uso futuro indeterminado, el numeral 1.14.5.2 Criterio de materialidad para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo del Manual de Políticas Contables plantea: 'Por su parte, la evaluación de los indicios de deterioro de los bienes inmuebles se realizará con independencia del valor de los mismos, excepto los bienes inmuebles clasificados como 'de uso indeterminado', los cuales serán objeto de evaluación y medición de deterioro hasta tanto la entidad defina el uso que les dará'. (Subrayado fuera de texto).

De este modo, de conformidad con lo señalado por la Contaduría General de la Nación, para registrar los inmuebles en las subcuentas con denominación 'con uso futuro

indeterminado' del Grupo 16 – Propiedades, Planta y Equipo el propósito de dichos inmuebles no debe estar definido o la entidad no ha decidido su destinación. Por lo que, al momento del reconocimiento, mientras se defina su uso o propósito, se pueden registrar los bienes como propiedades, planta y equipo de uso futuro indeterminado.

Sobre el particular es conveniente precisar que los predios 'Finca Montecarlo y Planta la Sierra' fueron recibidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público por adjudicación forzosa con motivo de la liquidación del Fondo Bufalero y de Cales y Derivados de la Sierra, sin que esta cartera ministerial hubiere tenido una clara intención sobre el uso o la destinación que les daría, lo cual ha implicado la realización de diferentes gestiones orientadas a definir su propósito final.

Así las cosas, si bien la Entidad ha adelantado las correspondientes actuaciones administrativas, orientadas a definir la destinación final de los bienes, tales como la suscripción del Otro sí No 1 al contrato Interadministrativo 7.014-2019 con CISA, con el propósito de 'adelantar la comercialización y venta anticipada de los inmuebles no requeridos por este ministerio para el cumplimiento de sus fines', también es cierto que tales gestiones NO han derivado en un proceso exitoso de transferencia a CISA, puesto que la referida entidad ha indicado: 'no está interesada en adquirir activos con propiedad inferior al 100% (proindivisos), bajo ninguna modalidad, dada la difícil comercialización y alto inventario, al margen que estos cuenten con intenciones de compra por parte de terceros, como es el predio Montecarlo y Caldesa', a partir de lo que es posible inferir que **NO SE HA DEFINIDO CON CLARIDAD EL PROPÓSITO FINAL DE LOS BIENES INMUEBLES** para proceder con su reclasificación a inventarios, o a otra clasificación de activos, ya sea porque se tendrán que vender, transferir o en últimas, mantenerse en el curso normal de la operación.

De otra parte, con relación al proceso de ofrecimiento a los Municipios para fines locales por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a título Gratuito, es conveniente señalar que a la fecha (después de más de 7 años – Finca Montecarlo y 2 años – Planta la Sierra) dicho proceso no se ha formalizado ni concretado.

(...)

En tal sentido, los bienes denominados 'Finca Montecarlo y Planta la Sierra' han sido reconocidos, medidos, presentados y revelados como propiedades, planta y equipo de uso futuro indeterminado, considerando las condiciones de incertidumbre que han rodeado el proceso de definición de su uso final, y teniendo en cuenta que los bienes fueron recibidos desde hace más de 12 meses, sin que se hayan vendido ni se haya materializado su transferencia en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Por su parte, y toda vez que no se ha definido el uso que se les dará a los referidos bienes inmuebles, no se ha requerido la evaluación y medición de indicios de deterioro de su

valor, y en tal virtud no es posible concluir que existe incertidumbre respecto del deterioro a que puedan estar expuestos estos activos.

Finalmente, y de conformidad con los argumentos expuestos, se colige que lo reflejado en los Estados Financieros del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a 31 de diciembre de 2022 corresponde a la realidad económica de los bienes inmuebles y atiende los criterios definidos por la Contaduría General de la Nación, razón por la cual no se presenta sobrestimación de la cuenta de propiedades, planta y equipo ni una subestimación de los inventarios por el mismo valor.

(...)

No obstante lo anterior, en el informe final de la auditoría, el equipo de la CGR mantuvo su posición, consideró que la situación observada corresponde a un HALLAZGO CONTABLE, y se pronunció en los siguientes términos:

(...)

ANÁLISIS DE LA RESPUESTA

(...)

De lo anterior, se deduce que el término indeterminado está orientado a la inexistencia de la decisión del MHCP-GG sobre el propósito del bien (venta, uso o disposición), y que para el caso que nos ocupa no se cumple, por cuanto el Comité de Evaluación Técnica de Bienes Muebles e Inmuebles en sesión extraordinaria del 22 de diciembre del 2022 (acta No. 61) aprobó la recomendación de: '(...) autorizar el acercamiento y ofrecimiento a través de la Subdirectora de servicios y de Relación con el ciudadano, con diferentes entidades públicas del orden nacional y territorial, a fin de conocer el interés sobre los inmuebles fiscales mencionados, y, en caso de que exista interés, realizar la transferencia a título gratuito del porcentaje de copropiedad sobre los inmuebles fiscales así: 41.3232% sobre el inmueble Finca Montecarlo y 6,6025% sobre el inmueble planta caldesa, ubicados en el municipio de Puerto Nare, en los términos de la Ley 1955 de 2019 o la que la sustituye, reemplace o modifique

(...)

(...)

Si bien el registro inicial fue reconocido como propiedad, planta y equipo con futuro indeterminado, esta condición no puede permanecer en el tiempo cuando existe evidencia de una decisión final en relación con el propósito de estos bienes; más aún, considerando que la información contable requiere revisión crítica y continua para ajustarla o clasificarla, a fin de garantizar su representación fiel.

(...)

A ello se debe agregar que el reconocimiento de las operaciones y estructuración de su información financiera, no dependen de la decisión de los terceros involucrados, sino del análisis de la disponibilidad del activo resultante de las decisiones propias del MHCP.

(...)

Por otra parte, no está en duda el deterioro de los bienes de uso indeterminado; lo que se destaca es que, al clasificar estos activos como inventarios, están sujetos a evaluación y análisis del deterioro según lo dispone el marco normativo aplicable a entidades de Gobierno, (...)

(...)

En virtud de que estos activos corresponden con la clasificación como inventarios, se requería de esta evaluación para determinar si era pertinente o no el reconocimiento del deterioro, de allí el origen de la incertidumbre, respecto de la cual el MHCP no demostró que estos bienes cumplieran con la definición como propiedad, planta y equipo dada sus características, por ende, no se desvirtúa la incertidumbre presentada.

(...)

Así las cosas, toda vez que existe divergencia entre lo interpretado por la Contraloría General de la República y lo realizado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y que se requiere precisar si para la vigencia 2023 debe realizarse algún ajuste o reclasificación de los bienes, me permito solicitar concepto acerca del adecuado tratamiento contable para los bienes denominados Finca Montecarlo y Planta la Sierra, recibidos por la entidad.

De otra parte, y en caso de que se determine que los bienes referenciados deben reconocerse como inventarios, comedidamente se solicita se indique cuáles serían los criterios para deteriorarlos, toda vez que se trata de bienes proindiviso, que se encuentran en zonas apartadas del Departamento de Antioquia, de acceso complejo y con difíciles condiciones de orden público”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

111. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

112. Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

113. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo". (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, (vigentes para el año 2023) establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se

tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se espera vender a precios de mercado se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios que se espera vender a precios de mercado se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará.

21. Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, así como los que se tengan para transformar o consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser vendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

22. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

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.

26. 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).

CONCLUSIONES

Aunque la clasificación inicial de los bienes adquiridos fue la de propiedades, planta y equipo en la subcuenta “con uso futuro indeterminado”, esta situación cambió, de acuerdo con lo mencionado en los antecedentes de la consulta, ya que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP manifestó para el año 2021 la intención de vender los inmuebles objeto de consulta. Seguidamente, por decisión del Comité de Evaluación Técnica de Bienes Muebles e Inmuebles del MHCP, según acta 61 del 22 de diciembre de 2022, se aprueba ofrecer estos bienes a título gratuito a la entidad territorial.

En atención a lo anterior, existe una decisión en relación con el destino y propósito de estos bienes, que no es propiamente el uso por parte de la entidad, sino que en cambio la entidad considera entregarlos en forma gratuita a otra entidad del estado. Por lo tanto, para el año 2022 dichos activos cumplían con el criterio para su reconocimiento como inventarios, dado que esperaban distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación, por lo que el MHCP debió reclasificarlos de conformidad con la intención que se tenía en el momento.

Ahora bien, para efectos de la medición posterior, los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este.

Es decir, que el costo de reposición de un activo se determina a partir del costo actual de adquisición o construcción de un activo similar al existente (incluyendo los costos de transacción). Si el costo de reposición es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro del bien.

En vista de que el Ministerio reconoció estos inmuebles como propiedades, planta y equipo, no obstante la decisión del Comité de Evaluación Técnica de Bienes Muebles e Inmuebles, deberá corregir el error reclasificando dichos inmuebles a la cuenta de inventarios, para lo cual debitará i) la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el menor valor entre el costo y el costo de reposición, y ii) la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la diferencia entre el costo y el costo reposición estimado, si este último es menor; y acreditará la subcuenta 160506-Terrenos con uso futuro indeterminado de la cuenta 1605-TERRENOS.

Por último, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si los errores ocurrieron 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.

Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

En caso de que el costo de reposición sea mayor al costo, procederá únicamente la reclasificación.

CONCEPTO No. 20241100001671 DEL 26-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados mediante contrato de comodato Reconocimiento de la baja en cuentas de un bien

Doctora
 MARICET RODRÍGUEZ CABAL
 Director Administrativo y Financiero
 Contraloría Municipal de Palmira
 Palmira, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010057362 del 13 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Una Entidad del Estado que recibe bienes de terceros en calidad de Comodato a Título Gratuito, lo debo registrar en mi Contabilidad?, de ser así en que cuentas lo debo registrar?”

Que, cuentas utilizó contablemente para registrar bienes dados de baja por obsolescencia.”

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.”

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo,

una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada

en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a sus inquietudes, se precisa que la misma se dará de forma general y abstracta, y bajo el entendido de que las entidades intervinientes en el contrato de comodato mencionado en su consulta aplican el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Pregunta 1 – ¿Si una entidad recibe bienes bajo un contrato de comodato, deben registrarse estos bienes y en qué cuentas?

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo

sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

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

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

- Definir si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establecer qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo entregado.

Una vez efectuada la anterior evaluación, si se identifica que la entidad comodante no transfiere sustancialmente los riesgos significativos y beneficios económicos futuros, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que la entidad comodatario es la entidad que controla el bien; la entidad comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen. En este caso, la entidad comodatario revelará el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

En caso contrario, esto es, si se identifica que el comodatario es quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros, asume los riesgos significativos inherentes al activo y tiene el acceso al recurso o la capacidad de negar o restringir su uso, entre otros, se puede concluir que la entidad comodataria es quien controla los bienes aun cuando no adquiera la titularidad jurídica sobre estos. En consecuencia, los incorporará en su información financiera atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En este caso, la entidad comodataria incorporará el activo en su contabilidad mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y al uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. La entidad comodante dará de baja en cuentas el activo y reconocerá una transferencia mediante un débito en la subcuenta 542307- Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Pregunta 2 – ¿En qué cuentas se reconocen los bienes que se dan de baja por obsolescencia?

De acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, habrá lugar a la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo. En línea con lo anterior, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener potencial de servicio por el uso, o no se espere obtener beneficios económicos futuros.

Por consiguiente, cuando la entidad no espere obtener potencial de servicio respecto de un elemento porque considera que por su nivel de obsolescencia no podrá ser utilizado por la entidad, deberá efectuar la baja en cuentas de este elemento mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; la diferencia se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20241100001691 DEL 26-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de activos

Doctora
 HEIDY JEZMITH VELÁSQUEZ CAMACHO
 Gestor T1 Grado 16 con funciones de Contadora
 Agencia Nacional de Tierras
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20230010057352 del 13 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Nacional de Tierras como máxima autoridad de las tierras de la nación, realiza las gestiones correspondientes para la identificación, legalización y reconocimiento contable e incorporación al patrimonio de predios que jurídicamente figuran a nombre de entidades liquidadas como el INCODER, INCORA o UNAT, afectando las subcuentas 310506 - Capital Fiscal y 151002 - Inventario, amparada bajo la siguiente normatividad:

Decreto 2363 del 7 de diciembre de 2015

Artículo 4º. Funciones. Son funciones de la Agencia Nacional de Tierras, las siguientes:

9. Administrar los bienes que pertenezcan al Fondo Nacional Agrario que sean o hayan sido transferidos a la Agencia.

Artículo 36. Asignación de bienes, archivos y activos. Los bienes y activos, derechos, obligaciones y archivos del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, afectos al servicio a cargo de la Agencia Nacional de Tierras, se determinarán y transferirán a título gratuito, mediante acta de entrega y recibo de inventario detallado, suscrita por los respectivos

representantes legales, dando cumplimiento, en el caso de los archivos, a lo dispuesto en la Ley 594 de 2000, Ley General de Archivos o a las normas que la modifiquen o complementen. Los bienes serán identificados en las actas que para el efecto suscriban los representantes legales de las entidades o sus delegados, las cuales serán registradas en las respectivas oficinas de registro, cuando a ello hubiere lugar.

Los bienes del Fondo Nacional Agrario cuya titularidad figure en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos a favor del INCORA se entenderán transferidos a la Agencia Nacional de Tierras. Aquellos se integrarán a su patrimonio mediante acto administrativo expedido por la Agencia Nacional de Tierras, en el cual se los identificará debidamente, para su inscripción en la respectiva Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

Que de acuerdo a lo expuesto, la ley ha transferido a la Agencia Nacional de Tierras la titularidad de los bienes que en la actualidad se encuentran registrados a nombre del INCORA y dado que esta es el título de propiedad, se hace necesario emitir los actos administrativos que los identifiquen y que ordenen su incorporación al patrimonio de la Agencia Nacional de Tierras, los cuales serán registrados en los folios de matrícula inmobiliaria correspondientes a efectos de permitirle a dicha agencia su administración y disposición conforme a las funciones legales otorgadas.'

De igual manera, mediante el Decreto 1800 del 7 de noviembre de 2017 se adicionó un artículo al Título 21 de la Parte 14 del Libro 2 del Decreto 1071 de 2015, decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo Agropecuario, Pesquero y de Desarrollo Rural, relacionado con el Fondo Nacional Agrario, hoy Fondo de Tierras para la Reforma Rural Integral, así:

Artículo 2.14.21.3. Bienes inmuebles del Fondo Nacional Agrario que no fueron transferidos a la Agencia Nacional de Tierras durante la liquidación del INCODER. En el evento que se identifiquen por parte de la Agencia Nacional de Tierras, o quien haga sus veces, predios que, perteneciendo al Fondo Nacional Agrario, no le hubieren sido transferidos expresamente a la Agencia Nacional de Tierras durante la liquidación del INCODER, y cuya titularidad figure a nombre del INCORA o del INCODER, se entiende, de conformidad con los artículos 16 y 19 de la Ley 160 de 1994, y los artículos 1, 4 numeral 9, y 38 del Decreto Ley 2363 de 2015, que el titular del derecho de dominio de dichos bienes inmuebles que formen parte del Fondo Nacional Agrario es la Agencia Nacional de Tierras, a partir de su entrada en funcionamiento. Por lo tanto, la Agencia Nacional de Tierras, como titular y administradora de tales bienes, solicitará a la respectiva Oficina de Registro de Instrumentos Públicos la correspondiente inscripción a su nombre de dichos bienes.

Parágrafo. La Agencia Nacional de Tierras, como administradora de todos los bienes que hacen parte del Fondo Nacional Agrario, conocerá de las solicitudes de adjudicación, revocatoria o cualquier otra que recaiga sobre inmuebles del mencionado Fondo,

relacionados con actos que se hayan proferido o debieron proferirse por parte de INCODER, el INCORA o sus liquidadores.

Adicionalmente, mediante la Resolución 218 del 19 de febrero de 2018, se modificó la Resolución 292 del 13 de marzo de 2017 y resolvió entre otras "Asignar en el subdirector de Administración de Tierras de la Nación la función de expedir los Actos Administrativos de integración al patrimonio de la Agencia Nacional de Tierras (ANT), de bienes fiscales patrimoniales que hacen parte del Fondo de Tierras para la Reforma Rural Integral, que aún aparecen a nombre del INCORA, INCODER o UNAT"

Sin embargo, con la nueva actualización del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF Nación II, la cual introdujo los Parámetros de Asientos de Interoperabilidad con las T-CON-94 Registros Tipos Asientos de Interoperabilidad y T-CON-95 Registros de relaciones Tipos Asientos de Interoperabilidad para la elaboración de comprobantes contables manuales, no permite afectar la subcuenta 310506 - Capital Fiscal, razón por la cual la Agencia Nacional de Tierras solicitó la parametrización mediante los incidentes No. 603950 del 08 de noviembre de 2023 y No. 607108 del 16 de noviembre del 2023, con respuestas por parte de la Contaduría General de la Nación INC 085364 del 16 de noviembre del 2023 y 085984 del 23 de noviembre del 2023, las cuales no satisfacen la necesidad que presenta la Agencia para el reconocimiento de los predios que figuraban a nombre de INCODER, INCORA o UNAT.

Por lo anteriormente expuesto, amablemente solicitamos se habilite la 310506001 Capital Fiscal en la T-CON-95 Registros de relaciones Tipos Asientos de Interoperabilidad con las tipologías T36 - Reconocimiento de inventarios y T37 - Salida al consumo de inventarios e indicarnos mediante concepto el procedimiento contable para el reconocimiento de estos predios".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la

entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por consiguiente, la Agencia Nacional de Tierras - ANT identificará el momento en el cual la entidad obtuvo el control del bien y si incurrió en una omisión o existió una mala interpretación de la información, eventos que dan origen a haber incurrido en un error de periodos anteriores. La ANT corregirá el error de periodos anteriores, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros del periodo actual, mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 1-ACTIVOS, dependiendo de la naturaleza del bien e intención de uso, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En este sentido, la ANT deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos y pasivos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

De otra parte, si el bien adquirido cumple con la definición de activo y la ANT obtiene el control del bien en el periodo actual, la entidad reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 1-ACTIVOS, dependiendo de la naturaleza del bien e intención de uso, y un crédito en la subcuenta,

cuenta, grupo y clase que mejor represente el hecho. Por ejemplo, en caso de que la entidad reciba bienes de otras entidades de gobierno que correspondan a ingresos por transferencias registrará un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En consecuencia, dando respuesta a su solicitud, según la descripción de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, el registro de los hechos consultados no corresponde con la descripción de la cuenta, ya que esta cuenta se utiliza para representar el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones por excedentes financieros distribuidos a la entidad o la baja en cuentas del pasivo por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

CONCEPTO No. 20241100002291 DEL 01-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes que recibe el Fondo de la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas.

Doctora
YANETH CORREDOR ECHEVERRÍA
 Contadora
 Grupo de Gestión Económica y Financiera
 U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010058372 del 19 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“Asunto: Solicitud doctrina contable de (sic) los bienes que ingresan al Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas.

(...)

Como se conoce, el Fondo UAEGRTD según el artículo 111 de la Ley 1448 de 2011, tiene como objetivo servir de instrumento financiero para la restitución y el pago de compensaciones. De igual forma, la Ley 1592 de 2012, por la cual se modifica el articulado de la Ley 975 de 2005 y el Decreto Reglamentario 3011 de 2013, así como el artículo 113 de la Ley 1448 de 2011, señalan cuáles son los recursos del Fondo en donde se relacionan los bienes que ingresan.

En este sentido, y de conformidad con lo preceptuado en el concepto N° 20152000033951 de la CGN de fecha 19-08-2015 los bienes que ingresan al Fondo pueden ser de tres clases, y su contabilización fue definida como se menciona a continuación:

- **Primera categoría:** Los bienes que no cumplen fines de compensación y que son imposibles de restituir porque cumplen con las condiciones señaladas en el artículo 97 de la Ley 1448 de 2011, literales a y d, que están ubicados en una zona de alto riesgo o amenaza de inundación, derrumbe, u otro desastre natural, o han sido destruidos parcial o totalmente y es imposible su reconstrucción en condiciones similares a las que tenían antes del despojo, deben ser objeto del reconocimiento señalado en el concepto 2015550003201-2 del 19 de junio de 2010, esto es: 'se mantienen registrados como derechos en fideicomiso, hasta tanto se ordene su disposición final. Alternamente, debe revelarse en las notas a los estados contables la información relacionada con la situación particular que presento el bien'.
- **Segunda categoría (sic):** Bienes ofrecidos por los postulados en los procesos de justicia y paz en cumplimiento del artículo 8 de la Ley 1592 de 2012, destinados a los programas de reparación integral y restitución de tierras de que trata la Ley 1448 de 2011, cuando su situación jurídica está definida, son objeto del reconocimiento en la cuenta 1926-DERECHOS EN FEDEICOMISO en tanto que, son objeto de reconocimiento en cuentas de orden cuando los bienes ingresen al fondo únicamente en calidad de administración hasta tanto su situación jurídica sea definida.
- **Tercera categoría (sic):** Los bienes transferidos al patrimonio autónomo (titularidad y administración) por otras entidades, y los bienes adquiridos en virtud del acuerdo 20 del 31 de octubre de 2014, de la Unidad de Restitución, cuya finalidad es servir de compensación, deben ser reconocidos en la cuenta 1926-DERECHOS EN FEDEICOMISO.

Ahora de conformidad con el mencionado concepto y una vez realizada las respectivas reclasificaciones con el Catálogo General de Cuentas utilizado a partir del 01 de enero de 2018, las cuentas mencionadas en el concepto se reclasificaron a las siguientes cuentas:

AÑO 2015	A PARTIR DEL 2018
15-INVENTARIOS	15-INVENTARIOS
1926-DERECHOS EN FEDEICOMISO	1926-DERECHOS DE FEDEICOMISO
3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO	3105-CAPITAL FISCAL

En virtud de lo expuesto anteriormente, las cuentas 192603 'Derechos en Fideicomiso' y 151098 'Bienes declarados a favor de la nación' presentan como contrapartida la cuenta 3105 'Capital fiscal', sin embargo y de acuerdo con los cambios realizados en la nueva parametrización en el aplicativo SIIF NACIÓN no se permite en esta cuenta '3105-Capital fiscal' el reconocimiento contable de los hechos económicos mencionados. (Adjuntamos correo electrónico emitido por SIIF Nación).

Por lo anterior agradecemos su colaboración en emitir doctrina contable, en la manera en la cual la UAEGRTD debe realizar el registro contable de estos hechos económicos".

CONSIDERACIONES

La Ley 1448 del 10 de junio 2011, por la cual se dictan medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 104. OBJETIVO DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN DE RESTITUCIÓN DE TIERRAS DESPOJADAS. La Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas tendrá como objetivo fundamental servir de órgano administrativo del Gobierno Nacional para la restitución de tierras de los despojados a que se refiere la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 111. DEL FONDO DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN DE RESTITUCIÓN DE TIERRAS DESPOJADAS. Créase el Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas como un fondo sin personería jurídica, adscrito a la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas. El Fondo tendrá como objetivo principal servir de instrumento financiero para la restitución de tierras de los despojados y el pago de compensaciones.

ARTÍCULO 112. ADMINISTRACIÓN DEL FONDO. Los recursos del Fondo se administrarán a través de una fiducia comercial de administración, contratada con una o más sociedades fiduciarias, cuyo constituyente y beneficiario será la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas. La administración de los recursos del Fondo estará sometida al régimen de la sociedad fiduciaria administradora del Fondo. El Gobierno reglamentará la materia.

ARTÍCULO 113. RECURSOS DEL FONDO. Al Fondo ingresarán los siguientes recursos:

1. Los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación.
2. Las donaciones públicas o privadas para el desarrollo de los objetivos de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas.
3. Los aportes de cualquier clase, provenientes de la cooperación internacional para el cumplimiento de los objetivos de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas.
4. Los bienes y recursos que le transfieran el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, y las demás entidades, de conformidad con las normas vigentes.
5. Las demás propiedades y demás activos que adquiera a cualquier título con los recursos del Fondo y las sumas que reciba en caso de enajenación de estos.
6. Los ingresos y los rendimientos producto de la administración de los recursos y bienes del Fondo.
7. Los demás bienes y recursos que adquiera o se le transfieran a cualquier título.

8. Las propiedades rurales que hayan sido objeto de extinción de dominio y que se encuentren actualmente bajo la administración de la Dirección Nacional de Estupefacientes, lo mismo que aquellas de las que adquiera la propiedad en el futuro, en las cuantías y porcentajes que determine el Gobierno Nacional.

9. Los predios rurales que sean cedidos por los restituidos al Fondo. (...). (Subrayados fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

57. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo

(...)

6.1.4. Ingresos

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

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, las cuales aplican a partir del año 2023, indican:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, estipula:

“1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. (...).

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603- Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. (...)

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603- Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...). No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las

variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es preciso señalar que, a partir de la implementación de los nuevos marcos normativos, el Régimen de Contabilidad Pública precedente perdió vigencia y, por lo tanto, el concepto N° 20152000033951 señalado en su consulta no aplica bajo el nuevo contexto normativo. En este sentido, el reconocimiento, medición, baja en cuentas y presentación de los elementos de los estados financieros de la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas - UAEGRTD deberán atender los lineamientos emitidos actualmente bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En la página web de la CGN, podrá consultar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP.

De otra parte, de conformidad con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Además, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala que esta denominación corresponde a los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido.

Ahora bien, debido a que el Fondo de la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas - Fondo UAEGRTD es creado sin personería jurídica y adscrito a la UAEGRTD, la contabilidad de este Fondo será llevada por la UAEGRTD y se integrará a la información financiera de esta entidad.

Por lo anterior, la UAEGRTD en calidad de administrador del Fondo UAEGRTD, deberá reconocer los bienes y recursos que este reciba a través de la fiducia comercial constituida de acuerdo con el artículo 112 de la Ley 1448 de 2011, de la siguiente manera:

Cuando el Fondo UAEGRTD tenga el control de los bienes y recursos que le entregan reconocerá tal hecho mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno, 442809-Bienes declarados a favor de la Nación, 442810-Bienes o recursos expropiados, 442827-Bienes y recursos en efectivo procedentes de gobiernos extranjeros, 442828-Bienes y recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales, 442829-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas o 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado

de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, dependiendo la naturaleza y del tercero que realiza la entrega del recurso.

La subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, se actualizará con la información que suministre la sociedad fiduciaria, de conformidad con el numeral 1.2.1.3.

En concordancia con lo anterior, no se debe afectar la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL para el reconocimiento de los bienes recibidos por parte del Fondo UAEGRTD. Además, la descripción y dinámica de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL no corresponde con los hechos consultados, ya que esta cuenta se utiliza para representar el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones por excedentes financieros distribuidos a la entidad o la baja en cuentas del pasivo por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

En este sentido, la entidad deberá revisar su información financiera, ya que a partir del 01 de enero 2018 se realizó la actualización de la normativa contable. Si la UAEGRTD cometió errores en los registros contables relacionados, deberá afectar las subcuentas y cuentas correspondientes del activo y como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Asimismo, para efectos de presentación, la UAEGRTD deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100002821 DEL 07-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reexpresión de Estados Financieros

Doctora
 DIANA CRISTINA MOLINA GARCÍA
 Prof. Especializado G-3 Sector Justicia
 Contraloría General de la República
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059052 del 27 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En razón que no tengo claro sobre los términos para la Re expresión de Estados Financieros; quiero solicitarle el favor, si cuentan en la CGN con ejemplo y normatividad sobre el método de realizar esta actividad en las entidades de Gobierno, Resolución 533 del 2015, en los Estados Financieros (REEXPRESION), me pueda asesorar y facilitar documentos del tema”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

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

(...)

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

4.1. Políticas contables

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

9. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable (el cual puede ser el inicio del propio periodo corriente) y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado por el cambio.

10. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

(...)

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

26. 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).

CONCLUSIONES

La Contaduría General de la Nación - CGN no ha diseñado una guía de aplicación para la reexpresión de los estados financieros; no obstante, el Marco Conceptual y las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señalan los criterios a tener en cuenta para efectos de presentación de los estados financieros. Por lo tanto, de conformidad con las consideraciones se dará respuesta a su inquietud de manera general y abstracta.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se determina que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto

de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. La información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por lo que, la entidad establecerá la materialidad, para efectos de presentación, de las partidas en la información financiera; así como, la materialidad para determinar qué partidas deben ser reexpresadas, a fin de que la información financiera cumpla con que sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios.

En consideración de lo anterior, para efectos de presentación de la información financiera, las partidas se reexpresarán en los siguientes casos:

i) ante un cambio de política contable; para lo cual la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra. Además, reexpresará, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

La reexpresión de los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo, corresponde a determinar para esos periodos los valores de las partidas afectadas por el cambio de política, como si siempre se hubiera aplicado la nueva política contable.

ii) ante una corrección de errores de periodos anteriores; cuando la entidad corrija un error de periodos anteriores ajustará el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio afectadas por el error, en el periodo en cual se descubra el error. Además, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, es decir que, determinará los valores de los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

En este caso, la reexpresión de las partidas afectadas por el error solo se llevará a cabo si los errores son materiales, de lo contrario, no se requiere su reexpresión retroactiva.

La normativa extraída la puede consultar en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Elegir la última versión del Marco Conceptual y de las Normas.

Por último, es preciso señalar que la CGN ha emitido algunos conceptos sobre reexpresión de Estados Financieros, los cuales se pueden consultar en la Doctrina Contable Pública Compilada que se encuentra publicada en la página web de la entidad siguiendo la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Doctrina Contable Pública.

CONCEPTO No. 20241100003001 DEL 08-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes declarados a favor de la nación como consecuencia de procesos de cobro coactivo y concursales. Reconocimiento contable de la venta de los bienes declarados a favor de la nación, así como del giro de los recursos a las administradoras del sistema.

Doctora
SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLA
 Subdirectora Financiera
 U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059192 del 28 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con lo establecido en el artículo 6° del Decreto 0575 de 2013, reglamentario del Decreto 169 de 2008, la UGPP dentro de sus principales funciones establece el seguimiento, determinación y cobro de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales.

Dentro de los mecanismos empleados se encuentra la fase de la fiscalización generando procesos administrativos de determinación, sancionatorios, de discusión por interposición de recurso de reconsideración o acción de revocatoria directa, y de cobro de las contribuciones parafiscales de la protección social (liquidaciones oficiales y resolución sanción).

(...)

En lo que corresponde a Sanciones por omisión o inexactitud en la declaración de Contribuciones Parafiscales, Artículo 178 de la Ley 1607 de 2012, se reconocen como derecho cuando el acto administrativo se encuentre en firme, debidamente ejecutoriado en la subcuenta 131102 Multas y sanciones, de la cuenta 1311 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

La Unidad, con el fin de recuperar la cartera y ejerciendo sus funciones de cobro coactivo, aplica medidas cautelares sobre los recursos depositados en las cuentas bancarias o sobre los bienes de propiedad del deudor, que la UGPP revela en la subcuenta respectiva de la cuenta de orden 9301 BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTÍA. Posteriormente, la entidad después de haber realizado un estudio de costo beneficio toma la decisión de realizar el secuestro de algunos de los bienes previamente embargados, hecho que revela en la cuenta de orden 9306 BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, previa cancelación del registro realizado en la cuenta de orden 9301 BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTÍA y finalmente toma la decisión de llevar a cabo diligencias de remate sobre los bienes previamente secuestrados y en la tercera diligencia si no se presentan postores, La Unidad debe declarar el bien a favor de la nación, momento a partir del cual se considera que se ha obtenido un pago en especie de la deuda que tiene el fiscalizado con la entidad.

Respecto a los procesos concursales en los que la Subdirección de Cobranzas hace partícipe a la UGPP para negociar y llegar a un acuerdo para el pago de los aportes al Sistema de la Protección Social y de las sanciones, se informa que como resultado se adjudican bienes o equivalentes al efectivo como títulos de depósito judicial a favor de la entidad (...)

Dado que los bienes adjudicados en los procesos concursales como los bienes declarados a favor de la nación en procesos de cobro coactivo, son destinados para el pago de obligaciones al Sistema de la Protección Social – SPS y a la Nación por la sanción impuesta al deudor, estos son reconocidos como inventarios, puesto que se reciben con la intención de enajenarlos para posteriormente girar los recursos a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por el recaudo de las sanciones y al Sistema de la Protección Social – SPS a través de la PILA (Planilla U).

... a continuación, se relacionan las transacciones propuestas por la entidad, teniendo en cuenta si el bien recibido provino de un Proceso Concursal o de un Proceso de Cobro Coactivo, así:

1. Reconocimiento de la cuenta por cobrar determinada por la UGPP por concepto de sanción y de aportes a la seguridad social:

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
1.1 Reconocimiento de CxC Sanción					
1.3.11.02.00 5	Sanciones administrativas	Deudor	T45	120	
1.2 Reconocimiento de CxC por Aportes al Sistema de la Protección Social					
4.1.10.02.00 5	Sanciones administrativas	Deudor	T45		120
8.3.90.04.00 1	Esquemas de cobro	NO Requiere	T66	80	
8.9.15.90.00 2	Esquemas de cobro	NO Requiere	T66		80

2. Reconocimiento del vehículo que embargó la Subdirección de Cobranzas en el proceso de cobro coactivo.

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
9.9.15.24.00 1	Bienes y derechos recibidos en garantía	NO Requiere	T67	90	
9.3.01.01.00 1	Bienes	NO Requiere	T67		90

3. Reconocimiento del secuestro del vehículo, que había sido previamente embargado. Como al momento del secuestro se realiza un avalúo técnico por parte del perito, dicho valor puede variar respecto del valor contabilizado en la etapa del embargo.

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
3.1 Retiro del Bien Embargado para su Reconocimiento como Secuestrado					
9.3.01.01.00 1	Bienes	NO Requiere	T67	90	
9.9.15.24.00 1	Bienes y derechos recibidos en garantía	NO Requiere	T67		90
3.2 Reconocimiento del Bien Secuestrado					
9.9.15.02.00 1	Bienes recibidos en custodia	NO Requiere	T67	95	
9.3.90.90.00 1	Otras cuentas acreedoras de control	NO Requiere	T67		95

4. Como en la tercera diligencia de remate del vehículo no se presentaron postores, se declara desierta y La Unidad a través de la expedición de un acto administrativo

DECLARA EL BIEN A FAVOR DE LA NACIÓN, cuya destinación es su venta, con el fin de obtener los recursos líquidos para proceder al pago de aportes al Sistema de la Protección Social. (...). En razón a que la Unidad debe reconocer el ingreso del bien como un Activo del Grupo de Inventarios (Bien declarado a favor de la Nación), también debe reconocer un pasivo como contrapartida, ya que el bien está destinado para el pago de aportes del Sistema de la Protección Social, registrándose en la subcuenta "240706 Cobro cartera de terceros" a nombre de cada una de las AFP, EPS, ARL, ICBF, SENA y Cajas de Compensación correspondientes. Es importante mencionar que el pago de los aportes solo se puede realizar hasta cuando se venda el bien, porque solo procede el pago en efectivo a través de la planilla U y por tanto el valor de cada uno de los pasivos registrados puede variar, ya que 1) El valor por el cual se venda el bien puede ser diferente del valor por el que se declaró a favor de la Nación; 2) La prevalencia en la asignación de los recursos puede cambiar por liquidación de las EPS, cajas de compensación o por otra causal; y/o 3) Los aportes al momento de ser liquidados en la Planilla U deben ser aproximados a múltiplos de cien.

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
4.1 Retiro del Bien Secuestrado por Declaratoria del Bien a Favor de la Nación					
9.3.90.90.00 1	Otras cuentas acreedoras de control	NO Requiere	T67	95	
9.9.15.02.00 1	Bienes recibidos en custodia	NO Requiere	T67		95
4.2 Reconocimiento del Bien Declarado a Favor de la Nación					
1.5.10.98.00 1	Bienes declarados a favor de la nación	NO Requiere	T36	95	
2.4.07.06.00 1	Cobro cartera de terceros - Capital	AFP, EPS, ARL, ICBF, SENA,	T36		70
2.4.07.06.00 1	Cobro cartera de terceros - Intereses	Cajas de Compensación	T36		25
4.3 Reconocimiento del Pago en Especie de Aportes al SPS (Capital)					
8.9.15.90.00 2	Esquemas de cobro	NO Requiere	T66	70	
8.3.90.04.00 1	Esquemas de cobro	NO Requiere	T66		70

En caso de que el reconocimiento del secuestro del vehículo que había sido previamente embargado fuese destinado al pago de la sanción impuesta por omisión o inexactitud en la declaración de Contribuciones Parafiscales:

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
4.4 Reconocimiento del Pago en Especie de la sanción					
1.5.10.98.00 1	Bienes declarados a favor de la nación	NO Requiere	T36	95	
1.3.11.02.00 5	Sanciones administrativas	Deudor	T36		95

5. Reconocimiento de los Títulos de Depósito Judicial que el comprador entrega en el proceso de venta del vehículo declarado a favor de la nación, los cuales se registran como anticipo sobre ventas, hasta tanto se realice la entrega material del bien al comprador.

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
1.1.33.07.00 1	Bonos y Títulos	Comprador	T43	98	
2.9.01.01.00 1	Anticipos sobre ventas de bienes y servicios	Comprador	T43		98

6. Reconocimiento de la operación de venta del vehículo declarado a favor de la nación, ya que ya la entidad realizó la entrega material al comprador, quien lo compró en \$100 y la UGPP recibió \$98 por la comisión de \$2 que cobró la empresa comercializadora.

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
6.1. Venta del Bien para Pago de Aportes al SPS (Capital)					
2.9.01.01.001	Anticipos sobre ventas de bienes y servicios	Comprador	T37	98	
1.5.10.98.001	Bienes declarados a favor de la nación	NO Requiere	T37		95
2.4.07.06.001	Cobro cartera de terceros - Capital	AFP, EPS, ARL, ICBF, SENA, Cajas de Compensación	T37		3

En caso de que la venta del bien fuera destinada al pago de la sanción impuesta por omisión o inexactitud en la declaración de Contribuciones Parafiscales:

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
6.2. Venta del Bien para Pago de Sanción					
2.9.01.01.00 1	Anticipos sobre ventas de bienes y servicios	Comprador	T37	98	
5.8.02.90.00 1	Otras comisiones	Intermediario	T37	1,8	
5.8.02.40.00 1	Comisiones servicios financieros	Entidad Bancaria	T37	0,2	
1.5.10.98.00 1	Bienes declarados a favor de la nación	NO Requiere	T37		95
4.8.08.07.00 1	Margen en la comercialización de bienes y servicios	Comprador	T37		5

7. Reconocimiento de la redención de los títulos de depósito judicial para poder hacer el pago de los aportes en efectivo a través de la planilla U.

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
1.1.10.05.00 1	Cuenta Corriente	NO Requiere	T43	98	
1.1.33.07.00 1	Bonos y Títulos	NO Requiere	T43		98

8. Reconocimiento del pago en efectivo de los aportes al Sistema de la Protección Social - SPS.

Código Contable	Descripción	Tercero	Asiento Tipificado	Debe	Haber
2.4.07.06.00 1	Cobro cartera de terceros - Capital	AFP, EPS, ARL, ICBF, SENA,	T43	73	
2.4.07.06.00 1	Cobro cartera de terceros - Intereses	Cajas de Compensación	T43	25	
1.1.10.05.00 1	Cuenta Corriente	NO Requiere	T43		98

En virtud de lo anterior, se solicita comedidamente:

1) Indicar la tipología en la que se deben registrar las operaciones del numeral 4.2, 4.4 y de los numerales 5 al 8;

2) Indicar si la subcuenta del pasivo utilizada para contabilizar los aportes a la seguridad social es la adecuada (subcuenta 240706 Cobro cartera de terceros), así como el procedimiento contable explicado para el reconocimiento de los bienes declarados a favor de la nación y su posterior venta.

3) Integrar en una sola tipología las cuentas relacionadas en cada transacción, para poder registrar las operaciones.

4) Indicar si los bienes adjudicados o recibidos en dación de pago en los procesos concursales que se destinan para su venta se deben registrar en la subcuenta 151098 Bienes declarados a favor de la nación o en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1510 MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS, que identifica el tipo de bien recibido.

Cabe resaltar que el pasado 17-nov-2023, se realizó al Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación una solicitud con incidente SERV- 607843, por lo cual CGN emite respuesta con Incidente No. INC-086145 el 04-dic-2023, donde relaciona cada una de las cuentas contables con las tipologías previamente establecidas, lo que no permite que al cierre del período contable de octubre de 2023 se pueda realizar el reconocimiento de la adjudicación de 2 bienes y la venta de 1 bien adjudicado”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 540. DACIONES EN PAGO. En la propuesta de negociación de deudas, el deudor podrá incluir daciones en pago con bienes propios para extinguir total o parcialmente una o varias de sus obligaciones” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“Artículo 2.12.1.3. Control a la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social por parte de las administradoras (...)

Las entidades administradoras del Sistema de la Protección Social deberán verificar la exactitud y consistencia de la información contenida en las declaraciones de autoliquidación de aportes de las contribuciones que estas entidades administran, para lo cual solicitarán de los aportantes, afiliados o beneficiarios las explicaciones y correcciones sobre las inconsistencias detectadas.

Si realizadas estas acciones los aportantes no corrigen las inconsistencias detectadas, informarán de este hecho a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) para que conforme con sus competencias, políticas, estrategias y procedimientos adelante las acciones a que hubiere lugar.

(...)

Artículo 2.12.1.7. Mecanismo de pago de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social. El pago de los recursos correspondientes a las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social y las sanciones correspondientes se realizará haciendo uso de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA). La entidad que tenga a su cargo la administración de la planilla, debe implementar los ajustes y cambios solicitados, a más tardar dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la fecha de radicación de la respectiva solicitud por parte de la UGPP.

Artículo 2.12.1.8. Destinación de los recursos de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social correspondientes a periodos de omisión. Los recursos del Sistema de la Protección Social, recuperados a través de las acciones adelantadas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) en los procesos de determinación y cobro a omisos del Sistema, sobre periodos de omisión en la afiliación, tendrán la siguiente destinación:

- a) Los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, al Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA), o la entidad que haga sus veces, quien efectuará las imputaciones correspondientes de conformidad con las disposiciones legales vigentes;
- b) Los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Pensiones, a la administradora a la cual quede afiliado el omiso, para que de conformidad con las disposiciones legales vigentes efectúe las respectivas imputaciones;
- c) Los recursos del Sistema General de Seguridad Social de Riesgos Laborales, al Fondo de Riesgos Laborales, administrado por el Ministerio de Trabajo;
- d) Los recursos con destino al Régimen de Subsidio Familiar, se girarán a la Caja a la cual se afilie el omiso, quien deberá efectuar las imputaciones, de conformidad con las disposiciones legales vigentes;
- e) Los recursos que correspondan al SENA e ICBF, se girarán a cada una de estas entidades en las proporciones establecidas, de conformidad con las disposiciones legales vigentes” (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, mediante radicado 11001-03-27-000-2003-00074-01 (14123), el Consejo de Estado indicó:

“(…). De acuerdo con lo expuesto, la Sala encuentra que la dación en pago es una modalidad de enajenación acordada entre el acreedor y deudor, que implica una transferencia de dominio sobre el bien a cambio del crédito o deuda pactada inicialmente, que finalmente se consolida en la extinción de la obligación” (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

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

(...)

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

(...)

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” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 2 y 4

De conformidad con la Ley 1564 de 2012 y el radicado 11001-03-27-000-2003-00074-01 (14123) del Consejo de Estado, la dación en pago es una modalidad de enajenación acordada entre el acreedor y deudor, que implica una transferencia de dominio sobre el bien a cambio del crédito o deuda pactada inicialmente, que se consolida en la extinción total o parcial de la obligación.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que uno de principios que observarán las entidades para la preparación y presentación de los estados financieros es el de Esencia sobre forma, el cual establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que da origen a los mismos.

Por lo tanto, la UGPP registrará los bienes del caso particular en el estado de situación financiera cuando cumplan con la definición de activo, es decir, correspondan a recursos controlados que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios y recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal (esta no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control) y los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos.

Así las cosas, los bienes recibidos como consecuencia de un proceso concursal o un proceso de cobro coactivo, los cuales se usarán para extinguir las obligaciones de los aportantes con las entidades administradoras del Sistema de la Protección Social, no configuran activos para la UGPP, toda vez que no le otorgan, entre otros, el derecho de usarlos para suministrar servicios, ceder su uso para que un tercero suministre servicios, ni recibir una corriente de flujos de efectivo para su beneficio económico. Además, la UGPP no asume los riesgos inherentes a los bienes, toda vez que las condiciones desfavorables que afectan la capacidad para que estos generen beneficios económicos futuros, las asumen las entidades administradoras del Sistema. De modo que, la UGPP no registrará los bienes antes referidos como activos en su situación financiera.

No obstante, para efectos de control, la UGPP puede registrar los bienes que se encuentran en proceso concursal o en proceso de cobro coactivo mediante un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando los bienes se vendan y como resultado se obtengan los recursos para la extinción de los pasivos contraídos por los aportantes, la UGPP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Con el giro de los recursos a través de la planilla, la UGPP debitará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Teniendo en cuenta lo anterior, la UGPP deberá corregir el error conforme lo establece el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, transcrita, una parte, en las consideraciones de este pronunciamiento. Con respecto a errores de periodos anteriores materiales, la UGPP reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Preguntas 1 y 3

Teniendo en cuenta la aplicación del principio de devengo para el reconocimiento de la cuenta por cobrar determinada por la UGPP por concepto de sanción y de aportes a la seguridad social, se precisa que los códigos auxiliares asociados a este hecho económico se encuentran definidos en la Tabla de Eventos Contables TCON95-Registro de relaciones de Tipos de asiento de Interoperabilidad, en la Tipología T68-Reclasificaciones en cuentas de ingresos, así:

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	131102005	Sanciones administrativas	T68	Reclasificaciones en cuentas de ingresos	Si
TODAS	TCON006	411002005	Sanciones administrativas	T68	Reclasificaciones en cuentas de ingresos	Si

Por su parte, los códigos contables relacionados con los numerales 4.4 Reconocimiento del Pago en Especie de la sanción y 8. Reconocimiento del pago en efectivo de los aportes al Sistema de la Protección Social – SPS, mencionadas en las conclusiones expuestas, se encuentran definidos en las siguientes Tipologías:

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	151098001	Bienes declarados a favor de la nación	T36	Reconocimiento de inventarios	Si
TODAS	TCON006	131102005	Sanciones administrativas	T36	Reconocimiento de inventarios	Si
TODAS	TCON006	240706001	Cobro cartera de terceros	T56	Ajustes de recaudos a favor de terceros	Si
TODAS	TCON006	111005001	Cuenta corriente	T56	Ajustes de recaudos a favor de terceros	Si

Es importante precisar que corresponde a la entidad revisar sus procedimientos internos, así como las funcionalidades dispuestas en el SIIF-Nación, para efectos de reconocer los hechos económicos derivados del flujo de recursos asociado a la venta de los activos para el pago de las obligaciones con las entidades administradoras del SPS.

Ahora bien, los registros realizados en cuentas de orden acreedoras, para efectos del control sobre los bienes que se encuentran en proceso concursal o en proceso de cobro coactivo, se definieron en la Tipología T39-Reconocimiento y baja de bienes en cuentas de orden acreedoras, así:

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	939090001	Otras cuentas acreedoras de control	T39	Reconocimiento y baja de bienes en cuentas de orden acreedoras	Si
TODAS	TCON006	991590090	Otras cuentas acreedoras de control	T39	Reconocimiento y baja de bienes en cuentas de orden acreedoras	Si

En cuanto a lo relacionado con los numerales 4.2 Reconocimiento del Bien Declarado a Favor de la Nación, 5. Reconocimiento de los Títulos de Depósito Judicial, 6. Reconocimiento de la operación de venta del vehículo declarado a favor de la nación y 7. Reconocimiento de la redención de los títulos de depósito judicial, no son objeto de definición los códigos contables asociados a estas operaciones toda vez que dichas transacciones no serán reconocidas por parte de la UGPP.

Finalmente, no es procedente definir en una sola tipología los códigos relacionados en la solicitud por cuanto la funcionalidad de tipologías de comprobantes manuales del SIIF-Nación fue creada para identificar las transacciones contables de acuerdo con el hecho económico.

CONCEPTO No. 20241100003221 DEL 09-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Detalle de la información incluida en las notas a los estados financieros.

Doctora
 LESLIE ANDRADE MORENO
 Contadora
 Universidad Nacional de Colombia
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010006872 del 07 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría General de la República, dentro del Informe de Auditoría Financiera realizada a la Universidad Nacional de Colombia, correspondiente a la vigencia 2022 formuló el siguiente hallazgo:

‘Hallazgo 1. Notas a los Estados Financieros 2022

El área de contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia - UNAL, presenta una inconsistencia en la revelación en las notas a los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2022, generando información incompleta y en el ejercicio de control no se detalla dicha información’.

El ente de control fiscal sustenta su hallazgo en la Siguiente Normativa emitida por la Contaduría General de la Nación:

(...)

A continuación se transcribe los apartes del informe final de la CGR, lo anterior con el fin de que la CGN conozca los argumentos esgrimidos por la Contraloría de primera mano, para su análisis y posterior conceptualización al respecto:

‘En la revisión de las notas de los estados financieros de la UNAL a 31 de diciembre de 2022, se identificó una inconsistencia en la nota 7.7 ‘Otras cuentas por Cobrar’. En esta nota, se indica que esta la componen once cuentas auxiliares, como se presenta a continuación en la tabla y reflejan los siguientes saldos.

Tabla 8. Nota 7.7 Otras Cuentas por Cobrar

Valores en pesos corrientes

Cuenta	Descripción	Saldo final en 2022
138405	Comisiones	0
138408	Cuotas partes de pensiones	2.302.903.760
138412	Descuentos no autorizados	50.572.335
138413	Devolución IVA para entidades de educación superior	866.160.061
138416	Enajenación de activos	0
138421	Indemnizaciones	130.215.226
138426	Pago por cuenta de terceros	5.168.486
138432	Responsabilidades fiscales	95.508.905
138435	Intereses de mora	45.261.630
138439	Arrendamiento operativo	7.661.220.564
138490	Otras cuentas por cobrar	3.378.161.349
Total		14.524.172.316

Fuente: Información suministrada por UNAL, oficio AGB-24 (2023ER0031949 del 1 de marzo de 2023). Elaboró: CGR

En la revisión realizada por la CGR, a las notas a los estados financieros, se evidencia que la UNAL omitió el detalle de 2 subcuentas, la 138421 ‘Indemnizaciones’ por \$130.215.226 y 138426 ‘Pago por cuenta de terceros’ por \$5.168.486 pertenecientes a la cuenta 1384. A pesar de que, las relacionan en la tabla, no las tuvieron en cuenta al momento de realizar la descripción detallada como si lo hicieron con las demás subcuentas. (...)

Evidenciándose que al no tener el detalle de las subcuentas en las notas no queda claro a que corresponden los valores referenciados. La anterior situación se presenta por debilidades en la verificación de las revelaciones incluidas en las notas a los estados financieros, generando información errónea, para la amplia variedad de usuarios que la consultan y que realizan el ejercicio de control a nivel interno y externo, incumpliendo los objetivos de la información financiera, los cuales están enfocados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de sus usuarios.

Respuesta de la entidad

La Universidad indica en su respuesta que ha realizado las notas a los estados financieros de la vigencia 2022 observando la normatividad indicada por la CGN, realizando la mayor desagregación y descripción posible de cada una de las cuentas, centrándose en los saldos y conceptos más relevantes.

Los saldos explicados corresponden a los más representativos como son cuotas partes de pensiones, devolución del IVA para entidades de educación superior, arrendamiento operativo y otras cuentas por cobrar. De manera adicional, se explicaron los saldos que, si bien no son representativos, por su particularidad requieren informar a qué

corresponden como son: descuentos no autorizados, responsabilidades fiscales e intereses de mora.

Los conceptos no explicados no son materiales ni relevantes en el total de la cuenta 1384 'Otras cuentas por cobrar', como son el concepto de Indemnizaciones (0,9%), el cual, por su denominación, es claro a qué corresponde y el concepto pago por cuenta de terceros es el saldo menos representativo con un 0,04% del valor total de la cuenta.

Análisis de la Respuesta y comentario de la CGR:

Si bien la Universidad no consideró los conceptos no explicados como representativos ni relevantes, para la CGR si lo son, por cuanto se tratan de saldos que vienen con movimiento en la vigencia 2022. No es claro a qué corresponde el concepto de la subcuenta 'Indemnizaciones' con una participación del 0,90% respecto al grupo 13 'Cuentas por cobrar', ni de la subcuenta 'Pago por Cuenta de Terceros' con participación del 0,04% respecto de este grupo, los cuales en las Notas a los Estados Financieros fueron los únicos faltantes por explicar de esta cuenta.

No obstante, el marco normativo emitido por la CGN para las entidades de gobierno no establece el deber de explicar la totalidad de las subcuentas, no es de recibo para la CGR que la UNAL explique los conceptos de las subcuentas con participaciones por debajo de 0,35%, como por ejemplo 'Intereses de Mora' y no lo haga para subcuentas con mayor participación.

Lo anterior, de conformidad con lo establecido en la Resolución 193 de 2016, numeral 2.2.3.2. Por lo anterior, la Universidad no presenta explicaciones que desvirtúen lo expresado por la CGR y se configura el hallazgo administrativo

Con el fin de subsanar el hallazgo planteado por la CGR, la Universidad Nacional de Colombia definió el plan de mejoramiento en los siguientes términos:

'Elaborar las notas a los estados financieros correspondientes a la vigencia 2023 atendiendo los lineamientos definidos por la CGN'

En tal sentido, y dado que a pesar del hallazgo realizado por la CGR la Universidad considera que realiza las notas a los estados financieros cumpliendo con la normativa emitida por la CGN en materia de revelaciones contables, agradecemos dar respuesta a las siguientes inquietudes:

1. Si las entidades públicas relacionan en las notas a los estados financieros la composición total del saldo de la cuenta contable a nivel de subcuenta, ¿es necesario explicar a nivel de detalle cada una de las subcuentas que componen el saldo?, ¿se deben explicar o detallar las subcuentas con los valores con mayor materialidad, o es potestativo de la entidad definir cuales subcuentas explica y cuáles no?.

2. Adicional a lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno en materia de revelaciones contables numeral 1.3 Estructura y contenido de los estados contables, 1.3.6 Notas a los estados financieros; la Resolución No 441 del 2019 de la CGN 'Anexo plantilla para la preparación y presentación uniforme de las notas a los Estados Financieros'; y el Concepto CGN No 20211100077701 del 16/09/2021 ¿existe otra normativa a ser tenida en cuenta por parte de las entidades públicas en la elaboración de las notas a los estados financieros correspondientes a la vigencia 2023?

En todo caso, agradecemos a la Contaduría General de la Nación darnos luces en cuanto a los criterios a ser tenidos en cuenta por las entidades públicas en la elaboración de las notas a los estados financieros, al igual que los que deben ser considerados por la Contraloría General de la Republica en el ejercicio de su control fiscal a fin de que las primeras cumplamos con la normativa establecida y la segunda no se exceda en la interpretación de las normas definidas por el ente regulador”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

13. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera de propósito general sirva a la gestión financiera pública, esto es, a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

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 180 de 2023, las cuales aplicaban para el año 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.6. Revelaciones

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

21. Se revelará el valor del deterioro reconocido o revertido, durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado.

22. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

23. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados.

24. Cuando la entidad haya pignorado cuentas por cobrar como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará el valor en libros de las cuentas por cobrar pignoradas como garantía, y los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

25. Si la entidad ha transferido cuentas por cobrar a un tercero en una transacción que no cumpla las condiciones para la baja en cuentas, la entidad revelará, para cada clase de estas cuentas por cobrar, lo siguiente: a) la naturaleza de las cuentas por cobrar transferidas, b) los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta y c) el valor en libros del activo o de cualquier pasivo asociado que la entidad continúe reconociendo.

26. Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

(...)

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados

financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

60. La entidad presentará las notas de forma sistemática, para tal efecto, referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en la consulta de la siguiente manera:

Pregunta 1. Detalle de la información incluida en las notas a los estados financieros.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para que la información financiera de propósito general sea útil a sus usuarios, debe cumplir con las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, siendo la materialidad un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

La entidad debe definir la materialidad de la información financiera en su Manual de políticas contables, con base en la naturaleza de los hechos económicos que considere relevantes o a partir de un umbral relacionado con la magnitud de las partidas.

De otra parte, la información que incluyan las entidades en las notas a los estados financieros, tanto a nivel cualitativo como cuantitativo, debe cumplir con las revelaciones mínimas que incluye cada una de las normas del Marco Normativo, como es el caso del numeral 2.6. Revelaciones de la Norma de cuentas por cobrar, así como con lo indicado en el numeral 1.3.6. Notas a los estados financieros de la Norma de presentación de estados financieros.

En consecuencia, no es posible indicar el grado exacto de desagregación, detalle y explicación que deben tener las notas a los estados financieros, ya que estas deben responder a las necesidades de información de los usuarios, a las normas referidas anteriormente y a la política de materialidad definida por la entidad para agregar o desagregar partidas, y no a la estructura del Catálogo General de Cuentas.

Pregunta 2. Normativa para la elaboración de notas a los estados financieros.

Como se indica en la respuesta a la pregunta anterior, para la elaboración y desarrollo de las notas a los estados financieros las entidades públicas deben atender a los requerimientos propios de las revelaciones solicitadas en cada una de las normas de su respectivo Marco Normativo, dando especial atención a las características cualitativas de la información financiera de propósito general.

CONCEPTO No. 20241100003991 DEL 19-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento del servicio de vigilancia y los servicios públicos de energía, agua y aseo por parte del Servicio Geológico Colombiano, la Agencia Nacional de Minería, el Ministerio de Minas y Energía y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia, que son pagados por Servicio Geológico Colombiano.

Doctor
 HENRY ERNESTO RODRÍGUEZ VELASCO
 Grupo de Contabilidad
 Servicio Geológico Colombiano
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010000432 del 9 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Servicio Geológico Colombiano – SGC se encuentra en comodato en un predio de la sede del CAN de propiedad del Ministerio de Minas y Energía en donde también se encuentran instaladas oficinas de la Agencia Nacional de Minería-ANM y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia-FIDIC. Por medio del “Reglamento para el uso de los bienes inmuebles y muebles de Propiedad del Ministerio de Minas y Energía que se encuentran ubicados en la carrera 50 No. 26-20 de Bogotá” del año 2016 (adjunto), se determinó que el SGC debe pagar la totalidad de los servicios públicos y la vigilancia, y realizar un cobro a estas entidades de acuerdo con los porcentajes establecidos para la devolución de los recursos.

(...) La facturación del porcentaje de vigilancia y servicios públicos a reintegrar se realiza en el módulo de derechos y cartera de SIIF, donde el CAT ING que trae por defecto es el 3-1-01-2-13-1-03 Reintegro gastos de Funcionamiento.

Teniendo en cuenta que estas facturas no generaban traza ya que el CAT ING no estaba parametrizado y al tratarse de un recobro, se realiza un comprobante manual causando la factura mediante un débito a la cuenta 138490-Otras cuentas por cobrar a nombre de cada entidad (ANM, MinMinas, FIDIC) y acreditando el gasto respectivo a nombre de la empresa prestadora del servicio (ENEL, Acueducto de Bogotá, etc). Una vez evidenciados los pagos, el perfil pagador realiza para el concepto de Servicios Públicos un reintegro presupuestal en el módulo EPG y para la Vigilancia registra la transacción de causación y recaudo simultáneo en el módulo ING. Para ajustar la doble disminución del gasto (causación de facturas manuales y reintegro presupuestal), se reversa está última contra un crédito a la 138490- Otras cuentas por cobrar para evidenciar el saldo real adeudado. Se detalla lo descrito en el siguiente cuadro:

Causación		Recaudo	
Débito	Crédito	Débito	Crédito
Servicios Públicos		Servicios Públicos	
138490001-Otras cuentas por cobrar (manual)	511117001-Servicios Públicos (manual)	240720001-Recaudos por clasificar (automático)	511117001-Servicios Públicos (automático)
		511117001-Servicios Públicos (manual)	138490001-Otras cuentas por cobrar (manual)
Vigilancia		Vigilancia	
138490001-Otras cuentas por cobrar (manual)	511113001-Vigilancia y Seguridad (manual)	572080-Recaudos (automático) / 240720001-Recaudos por clasificar (automático)	138490001-Otras cuentas por cobrar (automático)

PROBLEMÁTICA

Ahora bien, se evidenció que desde febrero de 2023 las facturas han generado traza por la parametrización del CAT ING, afectando contablemente las cuentas 138455 (Reintegros) y 480863 (Reintegros), nuevas en el catálogo general de cuentas para entidades de gobierno.

Teniendo en cuenta esta parametrización, los recaudos realizados han generado la siguiente traza: para el servicio de Vigilancia se afecta a través del recaudo básico las cuentas 138455 (Reintegros) y 240720 (Recaudos por clasificar), y la causación básica afecta nuevamente las cuentas 138455 (Reintegros) y 480863 (Reintegros), generando doble causación. En el caso de los servicios públicos, al realizarse el reintegro presupuestal de gastos se afecta la cuenta 240720 (Recaudos por clasificar) y se disminuye la cuenta del gasto 511117 (servicios públicos). Se detalla lo descrito en el siguiente cuadro:

Causación		Recaudo	
Débito	Crédito	Débito	Crédito
Servicios Públicos y Vigilancia		Servicios Públicos	
138455001- Reintegros (automático)	480863001- Reintegros (automático)	240720001- Recaudos por clasificar (automático)	511117001-Servicios Públicos (automático)
Teniendo en cuenta que hasta el mes de agosto de 2023 se identificaron las transacciones automáticas y a la fecha el proceso de causación se realiza como lo descrito en el Cuadro 1, se solicitó acompañamiento de SIIF Nación, los cuales nos indicaron realizar la consulta ante la CGN.		511117001- Servicios Públicos (manual)	138490001-Otras cuentas por cobrar (manual)
		Vigilancia	
		138455001- Reintegros (automático)	480863001- Reintegros (automático)
		240720001- Recaudos por clasificar (automático)	138455001- Reintegros (automático)

SOLICITUD

Por lo anterior, solicitamos un concepto para el uso correcto de estos recobros de vigilancia y servicios públicos, ya que para la causación se disminuye un gasto y se constituye un ingreso por concepto de reintegros además de afectar dos cuentas por cobrar (manual 138490 y automática 138455) generando una información errada respecto al hecho económico.

Adicionalmente al realizar los recaudos de vigilancia se está generando doble causación en las cuentas 138455 y 480863 y un efecto cero en la cuenta 138455, por lo que no se evidencian los pagos. (...)"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, las cuales aplicaban en 2023, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento (...).

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

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

Ahora bien, el Reglamento para el uso de los bienes inmuebles y muebles de propiedad del Ministerio de Minas y Energía que se encuentran ubicados en la Carrera 50 No. 26-20 de Bogotá, establece:

“MANTENIMIENTO Y VIGILANCIA DE LAS INSTALACIONES

(...)

El servicio de vigilancia será contratado por el Servicio Geológico Colombiano, entidad que remitirá dentro de los dos días siguientes al recibo de la factura por el servicio prestado, las cuentas de cobro a la Agencia Nacional de Minería, Ministerio de Minas y Energía y a la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia – FIDIC respectivamente, en la cual se indicará el valor a cancelar y el número de cuenta a consignar.

Los pagos de las cuentas presentadas por el Servicio Geológico Colombiano deberán efectuarse a más tardar al finalizar el mes de expedición de la factura. Sin perjuicio de lo anterior, el pago que se genere por parte de la Agencia Nacional de Minería y el Ministerio de Minas y Energía, estará sujeto al Programa Anual Mensual izado (Sic) de Caja – PAC y a la situación efectiva de los recursos asignados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

SERVICIOS PÚBLICOS

Los servicios públicos de energía, agua y aseo serán cancelados por el Servicio Geológico Colombiano, la Agencia Nacional de Minería, el Ministerio de Minas y Energía y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia – FIDIC, de la siguiente manera:

(...)

El Servicio Geológico Colombiano remitirá dentro de los dos días siguientes al recibo de la factura por el servicio público, las cuentas de cobro a la Agencia Nacional de Minería, el Ministerio de Minas y Energía y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia – FIDIC respectivamente, en la cual se indicará el valor a cancelar y el número de cuenta a consignar.

Los pagos de las cuentas presentadas por el Servicio Geológico Colombiano deberán efectuarse a más tardar al finalizar el mes de expedición de la factura. Sin perjuicio de lo anterior, el pago que se genere por parte de la Agencia Nacional de Minería y el Ministerio de Minas y Energía, estará sujeto al Programa Anual Mensual izado (Sic) de Caja – PAC y a la situación efectiva de los recursos asignados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante recalcar que el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y

metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

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

En ese sentido, desde la perspectiva contable, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable. Dentro de estos principios de contabilidad se contempla el de Esencia sobre forma, según el cual las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica.

En este caso, el servicio de vigilancia y los servicios públicos de energía, agua y aseo deben ser reconocidos por el Servicio Geológico Colombiano (SGC), la Agencia Nacional de Minería, el Ministerio de Minas y Energía y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia – FIDIC, como un gasto en la proporción indicada en “El Reglamento para el uso de los bienes inmuebles y muebles de propiedad del Ministerio de Minas y Energía que se encuentran ubicados en la Carrera 50 No. 26-20 de Bogotá”, independientemente de que sea el SGC quien realiza el pago de estos y posteriormente efectúe el cobro a las otras entidades.

Así pues, la esencia económica de los hechos descritos en la consulta no corresponde al reconocimiento de la totalidad del gasto de los servicios públicos y de vigilancia por parte del SGC, sino que cada entidad debe incorporar en su información financiera la proporción a cargo. De igual manera, el pago realizado por parte del SGC, que será reembolsado por parte de las demás entidades, no representa un reintegro sino un pago por cuenta de terceros, es decir una cuenta por cobrar.

Por lo anterior, en el momento de la causación del gasto las entidades involucradas debitarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111-GENERALES y acreditarán la

subcuenta correspondiente de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, en proporción a lo pactado en el Reglamento para el uso de los bienes inmuebles y muebles de propiedad del Ministerio de Minas y Energía que se encuentran ubicados en la Carrera 50 No. 26-20 de Bogotá.

Posteriormente, cuando el SGC realice el pago debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor que le corresponde a las demás entidades; y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las demás entidades debitarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, indicando como tercero al SGC.

Por último, cuando el SGC reciba el pago por parte de las demás entidades, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, las demás entidades debitarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Dado lo anterior, cabe resaltar la importancia de mantener un adecuado flujo de información entre las entidades involucradas, en cada uno de los momentos de reconocimiento de la información; de manera que el registro contable aplicado por cada una de ellas coincida con los parámetros establecidos y así evitar disparidades en la información presentada en sus estados financieros y en los reportes de operaciones recíprocas.

En consecuencia, si las entidades no realizaron los respectivos reconocimientos deberán aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De acuerdo con dicho numeral 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.

Los errores de periodos anteriores deberán ser corregidos 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 caso de que resulten materiales, únicamente para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20241100004401 DEL 21-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de cuentas por pagar cobradas a la entidad posterior a su baja en cuentas mediante saneamiento contable.

Doctora
 LUZ NIDIA MENDOZA BUSTOS
 Contadora
 Instituto Municipal de Deportes y Recreación del Guamo
 El Guamo, Tolima

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010003362 del 22 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el Instituto Municipal de Deportes y Recreación del Guamo "Imdreguamo" en Enero del año 2012 se contabilizó un contrato por valor de \$12.224.425 en ese entonces del año 2012 a 2015 era la contadora de esa Institución y quedó ese valor como cuentas por pagar; del año 2016 a 2019 ya no era la contadora de la Institución y en octubre del año 2019 eliminaron esa cuenta por pagar mediante saneamiento contable, ahora en este mes de enero el nuevo Director del Instituto me dice que el señor está reclamando que le cancelen ese contrato debido a que él si ha presentado oficios cobrando ese valor. En los Estados Financieros de la Institución a Diciembre 31 de 2023 no aparece ninguna cuenta por pagar a esa persona.

Que procedimiento hay que realizar para volver a incluir esa cuenta por pagar a nombre de la persona y que queden en los estados financieros de 2024, se puede contabilizar nuevamente o no y cuáles serían los códigos contables”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando la entidad se encuentra ante obligaciones adquiridas con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo o equivalentes al efectivo, que cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para ser reconocidas como pasivos, le corresponde a la entidad registrar estas obligaciones como parte de las cuentas por pagar en su información financiera.

Por lo tanto, si el tercero en efecto tiene el derecho de que le sean pagados los recursos asociados al contrato ejecutado en años pasados, la entidad deberá reconocer la cuenta por pagar de acuerdo con una de las siguientes opciones:

- Si la baja en cuentas en el 2019, mediante saneamiento contable, fue producto del análisis de la información que se tenía en ese momento mediante la cual se concluyó que la obligación no cumplía con los criterios para su reconocimiento como cuentas por pagar, la entidad la incorporará nuevamente registrando un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta que 249090-Otras cuentas por pagar.

- Si la baja en cuentas en el 2019 no procedía, y la entidad la realizó aun cuando la partida cumplía las condiciones para su reconocimiento como cuentas por pagar, la entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores, el cual debe corregir aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un

crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

CONCEPTO No. 20241100005831 DEL 26-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de consignaciones no identificadas

Señores
 INSTITUCIÓN EDUCATIVA SAN FRANCISCO DE ASÍS
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100002112 del 16 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“Las Instituciones Educativas Oficiales - IEO dentro de su normal funcionamiento realizan cobro por la expedición de certificados a los egresados costos que oscilan entre \$5.000 a \$10.000 máximo por certificado. El proceso que normalmente se usa es que la persona interesada consigna el valor del certificado, radica en la secretaría la consignación y realiza la solicitud y ahí si se le expide el certificado, pero a veces se presenta que realizan la consignación y muchos días después, incluso de un mes para otro realizan la solicitud ante la IEO o hay algunas ocasiones en que simplemente nunca hacen la solicitud y por ser un valor tan bajo tampoco solicitan devolución, de tal forma que la consignación queda recibida en bancos, por el valor se sabe que corresponde a certificado, pero no se sabe quién la realizó ni se expide el certificado o se viene a expedir el certificado días o meses después cuando realizan la solicitud. Aquí nace la consulta, ¿Cuál es la forma correcta de registrar en contabilidad esas consignaciones que por su valor se sabe que es el pago de certificados pero que no se puede identificar el tercero porque no han realizado la solicitud, nunca solicitan devolución y cuyo valor es tan pequeño?, ¿Pueden llevarse directamente al ingreso teniendo en cuenta que se sabe que corresponde a certificados y son valores pequeños aunque no se conozca el tercero? o ¿Se deben registrar al pasivo como un ingreso pendiente de identificar? ¿Si se maneja como un pasivo cuánto tiempo se deben dejar allí si la persona no se presenta a solicitar el certificado ni solicita devolución? y pasado ese tiempo ¿Qué se debe realizar? ¿Si se deja en el pasivo entonces en las cuentas de presupuesto tampoco se registraría el recaudo? ¿Cuándo se haría el registro en las cuentas de presupuesto de ese recaudo cuando se deja la cuenta en el pasivo?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.2 Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

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

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en

cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayados fuera de texto).

Finalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los pasivos son obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con terceros y para su cancelación espera desprenderse de recursos que le generan potencial de servicio o beneficios económicos.

En este sentido, sobre las consignaciones a favor de la entidad donde no se identifica el tercero, le corresponderá a esta llevar a cabo el siguiente tratamiento contable:

La entidad registrará las consignaciones donde no se identifique el tercero mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Posteriormente, se atenderá a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, especialmente lo estipulado en el numeral 3.2.14-Análisis, verificación y conciliación de la información, donde se señala que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, entre otras.

También deberá atenderse el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, que menciona que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros, con el fin de que se cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, donde la entidad deberá adelantar las acciones correspondientes para establecer los flujos de información adecuados que le permitan establecer los conceptos y los terceros de los recaudos que perciben en sus cuentas bancarias.

Por último, si la institución determina que sobre dichas consignaciones no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, es decir, la obligación de devolver estos recursos no está presente, la partida deja de cumplir con los criterios para su reconocimiento como un pasivo, por lo que, dará aplicación a lo señalado en el marco conceptual sobre la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros.

Así las cosas, si se cumplen los requisitos para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar, se debitará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Se precisa que la normativa contable no se ocupa de establecer si las cuentas por pagar a cargo de la entidad han expirado o no, o cuánto tiempo deba permanecer reconocido los recursos en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por cuanto ello corresponde a definirlo a la entidad con el apoyo de su área jurídica y en muchos casos dependerá de la gestión que al interior de la entidad se realice para determinar a quienes corresponden dichos recursos.

Ahora bien, en relación con sus inquietudes de ¿Si se deja en el pasivo entonces en las cuentas de presupuesto tampoco se registraría el recaudo? ¿Cuándo se haría el registro en las cuentas de presupuesto de ese recaudo cuando se deja la cuenta en el pasivo?, es necesario indicar que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre el tema, por lo cual se informa que se dio traslado de ese aspecto a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20241100008671 DEL 08-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aplicación del párrafo transitorio 2 del artículo 2º de la Resolución 417 del 2023 emitida por la Contaduría General de la Nación

Doctora
 YOLIMA JIMENA ALMEIDA DIAZ
 Directora Financiera
 Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010006702 del 7 de febrero de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Se requiere orientación respecto al registro contable que debe realizar la entidad en relación con la contabilización de bienes y servicios pagados por anticipado por concepto de pólizas de seguro, que la entidad viene amortizando desde el año 2023 y que en enero de 2024 es el último mes de amortización. Adicionalmente solicita aclaración respecto al tratamiento contable de la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

CONSIDERACIONES

La Resolución 417 de 2023, por el cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTÍCULO 2º. Eliminar las siguientes cuentas y subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2. El saldo de la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO que se relacione con seguros cuya

cobertura sea mayor a doce meses se reclasificará a la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. El saldo restante se dará de baja en cuentas afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

(...)

ARTÍCULO 5º. VIGENCIA. 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 tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2024”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023 describe la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS de la siguiente manera:

“Representa el valor de los activos que deberán ser amortizados dependiendo de a) la contribución a la generación de beneficios económicos o al potencial de servicio, durante más de doce meses o b) el cumplimiento de la obligación de desempeño por parte del receptor de la transferencia o subvención condicionada. También representa el valor de los costos de transacción en los que incurra la entidad con anterioridad al reconocimiento de los activos o pasivos financieros”.

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS se debita con "1- El valor de los seguros adquiridos cuya cobertura sea mayor a doce meses. 2- El valor de las transferencias o subvenciones condicionadas. 3- El valor de los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento de activos o pasivos financieros" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO se eliminó a partir del 1 de enero de 2024, debido a que los desembolsos realizados por concepto de seguros no cumplen con la definición de activo de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en virtud de que la entidad no espera obtener un beneficio económico futuro a través de la recepción de bienes o servicios, toda vez que existe incertidumbre en cuanto a la materialización de los riesgos futuros que pretende cubrir la póliza y por ende exista una obligación presente por parte de la aseguradora de compensar al tenedor; lo que implica que su reconocimiento sea como un gasto en el resultado del periodo.

Así las cosas, a partir de la entrada en vigencia de la Resolución 417 de 2023, la entidad debió reclasificar los valores de los seguros con cobertura inferior a doce meses mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

No obstante, los seguros cuya cobertura sea mayor a doce meses, la entidad los podrá reclasificar para el periodo 2024 a la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por lo anterior, a partir del 1 de enero de 2024 los únicos pagos por seguros que se podrán reconocer como un activo diferido para efectos de amortización, son aquellos que tienen una cobertura mayor a doce meses; y, aquellos que presenten un periodo de cobertura inferior a doce meses serán reconocidos como un gasto del periodo en las subcuentas 511125-Seguros generales de la cuenta 5111-GENERALES o 521123-Seguros generales de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración y operación o a gastos de ventas.

CONCEPTO No. 20241100010511 DEL 18-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

Doctor
 JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador Financiero
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100006542 del 06 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Logística de las Fuerzas Militares dentro de su misión posee el suministro de alimentación y una de las modalidades es el suministro de comida caliente (catering) a las fuerzas militares de Colombia, a través del cual, mediante los contratos suscritos, se poseen bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato en cada comedor de tropa en los cuales se establece que la Agencia Logística asumirá los siguientes escalones de mantenimiento:

I. Preventivo: comprende la conservación de los equipos e infraestructura para que permanezcan en condiciones normales del servicio antes, durante y después de la operación. Es responsabilidad del operador del equipo realizar de manera rutinaria la inspección. Consistente en:

1. Inspección básica de los sistemas.
2. Limpieza, atención, conservación, lubricación, ajuste y reemplazo de piezas tales como bujías, tornillos, etc.

II. Mantenimiento Orgánico: consiste en la reparación y cambio de pequeñas piezas, se requiere herramienta básica.

Con lo anterior, ¿cuál es el tratamiento contable para el reconocimiento de los bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato bajo el marco normativo de entidades de gobierno para la Agencia Logística de las Fuerzas Militares?

Y a su vez, ¿cuál sería el tratamiento contable para el comodante, en este caso las fuerzas militares de Colombia?”

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para

los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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

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

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

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...).

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. (...)

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la

entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. (...).

(...)

4.2. Medición

(...)

14. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite que una entidad (el comodante) entregue un bien mueble o inmueble a otra entidad (el comodatario) para que haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la obligación de restituir el bien después de terminar su uso en el tiempo acordado.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece entre otros los siguientes requisitos para evaluar quien tiene el control del bien entregado en comodato:

- La titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este,
- Los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos,
- El acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso,
- La forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y
- La existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.
- Adicionalmente, las entidades podrán incluir dentro de los aspectos a analizar la intención que tengan las partes de prorrogar el contrato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

En este sentido, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, las partes involucradas (comodante y comodatario) deberán realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado en comodato, quien deberá reconocerlo en su información financiera.

De conformidad con lo anterior, las entidades deberán evaluar de manera integral cada caso particular, identificando cuál de las siguientes circunstancias le aplica:

1. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato cuando existe transferencia del control al comodatario

a. Reconocimiento y medición inicial por parte del comodatario

Cuando por esencia económica, el comodatario es quien tiene el control del bien, y este corresponde a una propiedad, planta y equipo, lo reconocerá en su situación financiera como activo aplicando la Norma de propiedades planta y equipo del Marco Normativo de Entidades de Gobierno. En cuanto a la medición inicial, dicha Norma señala que, al tratarse

de una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Así las cosas, el comodatario reconocerá un activo, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. El valor por el cual se reconocerá dicho activo corresponde al valor de mercado del activo recibido y en ausencia de este, por el costo de reposición. Sin embargo, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, se podrá medir por el valor en libros que tenga el activo en la entidad que entrega el bien en comodato.

Con posterioridad al reconocimiento de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, el comodatario, los medirá por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

b. Reconocimiento por parte del comodante

El comodante al perder el control del activo deberá dar de baja el bien en sus estados financieros, acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y debitando las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y la diferencia en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, para efectos de control, podrá registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato cuando no existe transferencia del control

Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Por su parte, el comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen; y seguirá aplicando la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior del bien.

Una vez definido lo anterior, con respecto a las erogaciones generadas por concepto de adiciones y mejoras de las propiedades, planta y equipo entregadas en comodato estas se reconocerán como un mayor valor del bien y afectarán su vida útil y el cálculo futuro de la depreciación. Por lo que, si el comodatario es quien realiza adiciones o mejoras al bien recibido en comodato, debitará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. En este caso, el comodante no deberá realizar ningún tipo de reconocimiento.

En lo relacionado con el mantenimiento y reparaciones de las propiedades, planta y equipo en comodato, si se pactan erogaciones que deberá efectuar el comodatario, este las reconocerá como un gasto en el resultado del periodo. En este caso, el comodante no realizará ningún tipo de reconocimiento.

CONCEPTO No. 20241100010801 DEL 20-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes entregados por entidades territoriales responsables de la cofinanciación y sostenibilidad de los activos del SITMP

Doctora
 MICHELLE TATIANA MAYORGA AYALA
 Profesional
 Alcaldía de Soacha
 Soacha, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010007342 del 8 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Alcaldía Municipal de Soacha suscribió un convenio de cofinanciación para la construcción de la fase II y III de Transmilenio, en el cual el Departamento, El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Alcaldía de Soacha aportan de manera conjunta aportes a la Fiduciaria Bogotá a nombre de la Empresa Férrea Regional, quien es la Entidad encargada de la construcción del Bien.

De tal manera se quiere conocer el proceso adecuado para la contabilización de los recursos girados por parte del Departamento, ya que con los recursos del Ministerio se aplicó el concepto 20231100027001”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

En el caso de que varias entidades territoriales sean responsables de la cofinanciación de los activos del SITMP, así como de garantizar la sostenibilidad del mismo, tal como puede ocurrir en áreas metropolitanas o regiones, cada entidad territorial participante registrará: a) la infraestructura asociada al SITMP, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre los activos, b) los pasivos y gastos originados por actividades relacionadas con el SITMP, de acuerdo con la obligación que asuma, y c) los ingresos, de acuerdo con el derecho que tenga o, para el caso de los recursos de cofinanciación de la Nación, según la proporción de los aportes que cada entidad territorial realice con base en el convenio de cofinanciación.

(...)

1. FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL SITMP

(...)

1.2. Aportes de la entidad territorial

Cuando la entidad territorial entregue recursos al ente gestor para que este los administre directamente o a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si los aportes de la entidad territorial son administrados directamente por el ente gestor, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Ahora bien, si los aportes de la entidad territorial son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR

CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, los hechos económicos derivados de los recursos entregados para financiación del SITMP se reconocerán por la entidad territorial o entidades territoriales que ostenten el control de los recursos del sistema, en el entendido que son estas las que esperan obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y las que asumen los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

En consecuencia, el reconocimiento contable de los aportes realizados por las entidades que tengan el control de los recursos del sistema se realizará de conformidad con lo señalado en el numeral 1.2. Aportes de la entidad territorial del mencionado Procedimiento contable. Por lo tanto, cuando el departamento o el municipio de Soacha entreguen recursos al ente gestor para que este los administre a través de un encargo fiduciario, debitarán la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, es de precisar que en caso de que varias entidades territoriales sean responsables de la cofinanciación de los activos del SITMP, así como de garantizar la sostenibilidad del mismo, cada entidad territorial participante registrará: a) la infraestructura asociada al SITMP, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre los activos, b) los pasivos y gastos originados por actividades relacionadas con el SITMP, de acuerdo con la obligación que asuma, y c) los ingresos, de acuerdo con el derecho o la proporción de los aportes que cada entidad territorial realice con base en el convenio de cofinanciación; para lo cual las entidades involucradas aplicarán el Procedimiento contable anteriormente mencionado.

CONCEPTO No. 20241100011061 DEL 22-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Presentación de estados financieros Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables
	SUBTEMA	Comparación de los estados financieros y de los informes financieros y contables en el periodo

Doctora
 PATRICIA ZARAZA IBARRA
 Coordinadora grupo de contabilidad
 Superintendencia de Sociedades
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010009522 del 16 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para la preparación de los Estados Financieros comparativos de la vigencia 2023– 2022 y sus respectivas NOTAS, como se debe realizar la comparación?

1 -Diciembre 2023 - Diciembre 2022 para todos los Estados Financieros?

2 -Diciembre 2023 - Septiembre 2023 para Cuentas de Balance

Diciembre 2023 - Diciembre 2022 para cuentas de resultado?

Se deben preparar comparativos diferentes para subir a CHIP que para publicar en la página web de la entidad?

Cuál es la definición de: PERIODO de todas estas normas?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros

9. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de

Contabilidad Pública por medio de la Resolución 356 de 2022 y actualizado según la Resolución 261 de 2023, establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES A PUBLICAR

(...)

Los informes financieros y contables que deban preparar, presentar y publicar las entidades públicas corresponderán a los siguientes: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados, un estado de resultado integral o un estado de resultado de la gestión de liquidación, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables.

(...)

3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

(...)

5. IDENTIFICACIÓN Y CONTENIDO DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Tanto el estado de situación financiera como el estado de resultados, el estado de resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, tendrán la misma estructura que los estados financieros contenidos en el conjunto completo de estados financieros presentados a diciembre del año inmediatamente anterior, en relación con los criterios para agrupar, totalizar y subtotalizar las partidas. Sin embargo, si durante el trimestre se presentan hechos económicos que requieran el ajuste a la estructura de los informes financieros y contables, la entidad podrá realizar los cambios que considere pertinentes para que la información refleje de mejor manera la realidad económica de esta.

(...)

5.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparado con el estado de situación financiera del trimestre

inmediatamente anterior. Para el trimestre con corte al 31 de marzo, el estado de situación financiera se presentará comparado con el estado de situación financiera contenido en el conjunto completo de estados financieros presentados a 31 de diciembre del año anterior. En el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, se presentarán los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del respectivo trimestre, comparado con los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del mismo trimestre del año anterior” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica que el principio de Periodo contable corresponde al lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre.

En este sentido, la Norma de presentación de estados financieros determina que los estados financieros se deben presentar de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior, es decir que los estados financieros a 31 de diciembre de 2023 se comparan con los estados financieros a 31 de diciembre de 2022. Así mismo, dicha Norma establece los estados financieros que deben preparar y presentar las entidades, los cuales son: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros.

De otra parte, el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables indica que las entidades públicas deben preparar, presentar y publicar informes financieros y contables. Estos informes comprenden: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados, un estado de resultado integral o un estado de resultado de la gestión de liquidación, dependiendo del marco normativo aplicable a la entidad, y c) las notas a los informes financieros y contables.

Estos informes financieros y contables se preparan y presentan, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. En este sentido, a 31 de diciembre del respectivo año no se preparan ni presentan informes financieros y contables, sino que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros señalados en el párrafo anterior.

En cuanto a la forma de comparar estos informes financieros y contables el procedimiento indica que el estado de situación financiera se presentará comparativo con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior; por ejemplo, el estado de

situación financiera con corte a 30 de junio de 2023 se comparará con el estado de situación financiera con corte a 31 de marzo de 2023.

Y en el caso del estado de resultados se presentará comparativo con el estado de resultados al mismo corte del año anterior; por ejemplo, el estado de resultados con corte a 30 de junio de 2023 se comparará con el estado de resultados con corte a 30 de junio de 2022.

Respecto a la determinación del periodo, este puede corresponder al lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre o el periodo cubierto por dichos informes. De manera que, el periodo contable para los estados financieros será el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año en cuestión, mientras que el periodo para los informes financieros será trimestral con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año.

CONCEPTO No. 20241100011231 DEL 26-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reexpresión de Estados Financieros

Doctora
 KAROLAIN DANIELA LEYTON CADENA
 Contadora
 U.A.E. Junta Central de Contadores
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010006102 del 05 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La entidad requiere hacer un ajuste contable de corrección de errores de vigencias anteriores, dado que, en el año 2022, se omitió el registro contable de provisión por litigios y demandas, dicha inconsistencia se registró en el año 2023, afectando el gasto de esa vigencia, hecho incorrecto.

Por lo anterior se requiere ajustar el saldo de la cuenta contable gasto y afectar cuenta de patrimonio de ejercicios anteriores, por lo que requerimos de su apoyo y asesoramiento en cuanto:

Según la norma contable aplicable al sector, cuando se lleva a cabo ajustes de vigencias anteriores se debe evaluar la materialidad del valor a ajustar con el fin de determinar si se lleva a cabo re - expresión de estados financieros:

¿Qué metodología o procedimiento debo tener en cuenta para determinar la materialidad del ajuste contable?

Si se hace re - expresión de estados financieros, ¿Cuál es el proceso de re - expresión y presentación de estados financieros?

Si se hace re - expresión contable, ¿Cuál es el proceso de presentación de información contable y convergencia ante el aplicativo CHIP?
¿Cuál es la incidencia o afectación en el aplicativo CHIP?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

”3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las

partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

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

(...)

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

(...)

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

26. 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).

Ahora bien, la Resolución 411 de 2023 “por la cual se establece la información a reportar, los requisitos, plazos y características de envío a la Contaduría General de la Nación y se deroga la resolución 706 de 2016” establece en su artículo 13 “MODIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN. Si en cumplimiento de las funciones constitucionales de centralizar y consolidar la información, la CGN solicita a las entidades públicas la modificación de la información reportada, estas deberán proceder al envío inmediato de la categoría de información ajustada.

Si la entidad pública requiere modificar la información reportada a la CGN, podrá enviar nuevamente la categoría de información ajustada antes del cierre del sistema CHIP, debiendo justificar dicha situación, Una vez cerrado el sistema de forma definitiva, no se hará apertura, para corrección, trasmisión no retrasmisión de la información (Subrayado fuera de texto)”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1 y 2. ¿Qué metodología o procedimiento se debe tener en cuenta para determinar la materialidad del ajuste contable? Y ¿Cuál es el proceso de re - expresión y presentación de estados financieros?

La Contaduría General de la Nación - CGN no ha diseñado una guía de aplicación sobre la reexpresión de los estados financieros para entidades de gobierno; no obstante, el Marco Conceptual y las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señalan los criterios a tener en cuenta para efectos de presentación de los estados financieros.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se determina que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. La información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por lo que, la entidad establecerá la materialidad, para efectos de presentación, de las partidas en la información financiera; así como, la materialidad para determinar qué partidas deben ser reexpresadas, a fin de que la información financiera cumpla con que sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios.

Por consiguiente, ante la corrección de errores de periodos anteriores para efectos de presentación de la información financiera; la entidad ajustará el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio afectadas por el error, en el periodo en cual se descubra el error. Además, si el error es material, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, es decir, que determinará los valores de los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. En caso contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Finalmente, en cuanto a las preguntas Preguntas 3 y 4. ¿Cuál es el proceso de presentación de información contable y convergencia ante el aplicativo CHIP, si se hace re-expresión de los estados financieros? Y ¿Cuál es la incidencia o afectación en el aplicativo CHIP?, nos permitimos indicar que:

Para efectos de la operación a adelantar en el aplicativo CHIP frente a modificación de información de periodos anteriores a nivel sistemático, el proceso referenciado, no es posible dado que para efectos de los cortes contables efectivamente reportados, el sistema de información se encuentra cerrado, para lo cual es importante señalar que las acciones a adelantar con el fin de realizar corrección de errores, se deben surtir conforme a las disposiciones normativas, en el periodo que se identificó el error y realizando las acciones que dispone la normatividad vigente a nivel de presentación de Estados Financieros de acuerdo con la normatividad citada con antelación, la cual puede ser consultada en www.contaduria.gov.co – RCP – RCP en convergencia con NIIF – NICSP – Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100011421 DEL 02-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Beneficios a los empleados Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las cesantías retroactivas de los Magistrados del CNE, vinculados entre 2022 y 2023 a la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Doctor
ALFONSO CAMPO MARTÍNEZ
 Presidente
 Consejo Nacional Electoral – CNE
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010009302 del 15 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente solicitamos de manera atenta elevar consulta con el fin de conocer ¿cuál es el procedimiento que debe llevarse a cabo para efectuar el reconocimiento y pago de prestaciones sociales (pasivo laboral) de los Magistrados del Consejo Nacional Electoral que están cargo de la Registraduría Nacional del Estado Civil – RNEC, desde su posesión en septiembre de 2022 hasta la finalización del vínculo laboral, en diciembre del año 2023?

Adicionalmente, aclarar si el procedimiento a efectuar -incluidos los registros, requisitos o trámites necesarios- requerirán previamente un trámite de traslado presupuestal de gastos por fusión de entidades.

La anterior consulta se eleva con fundamento en las siguientes consideraciones:

1. Actualmente el Consejo Nacional Electoral adelanta gestiones necesarias para avanzar en la materialización de la autonomía administrativa y presupuestal del Órgano rector del poder electoral establecida en el Artículo 265 de la Constitución Política de Colombia -

modificado por el Acto Legislativo 01 de 2009-, e impulsada a partir de los artículos 336 y 337 de la Ley 2294 del 19 de mayo de 2023 'por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 'Colombia, Potencia Mundial de la Vida', confiriendo al Consejo Nacional Electoral la sección presupuestal en el Presupuesto General de la Nación.

(...)

El Decreto 2086 del 19 de noviembre de 2019, 'Por el cual se crea la planta de personal del Consejo Nacional Electoral', establece en su artículo 6: 'Incorporación de los servidores. Los magistrados del Consejo Nacional Electoral, a partir del 1 de enero de 2020 quedarán incorporados directamente y sin requisito adicional alguno a planta de personal (...) hasta tanto se produzca la incorporación de los servidores a la planta del Consejo continuarán vinculados a la planta de la Registraduría, cumpliendo las funciones a ellos asignadas y devengada remuneración que vienen percibiendo.'

2. Desde la creación de la sección presupuestal número 28-04-00, de acuerdo con el Decreto No. 0957 del 16 de junio de 2023, el Consejo Nacional Electoral asumió la capacidad de contratar y comprometer a nombre de la persona jurídica, así como ordenar el gasto en desarrollo de las apropiaciones incorporadas en la respectiva sección.

3. A partir del 01 de enero de 2024 y avanzando de manera convergente con la autonomía administrativa del Consejo Nacional Electoral, los Magistrados de este organismo fueron incorporados en la nómina del CNE en la sección presupuestal 28-04-00, tal como lo dispone el artículo 6 del Decreto 2086 de 2019.

4. Dentro de la relación de las prestaciones sociales existen conceptos que se han acumulado desde su posesión en la Magistratura y las cesantías (cuenta presupuestal Disminución de Pasivos) que se han causado mensualmente en cada unidad pagadora y en las provisiones contables".

En comunicación telefónica del 05 de marzo de 2024 el doctor Carlos Roberto Cardona Hernández, Asesor 1020-03 del Consejo Nacional Electoral, indica que el CNE vinculó a partir de enero de 2024 a los magistrados a su nómina, quienes se encontraban vinculados a la RNEC desde el momento de su nombramiento, por lo que los pasivos acumulativos, correspondientes a las cesantías retroactivas de estos magistrados, habían sido reconocidos y registrados por la RNEC, en calidad de patrono, en cada periodo contable de acuerdo con la obligación que surgía. Adicionalmente, señala que al CNE le trasladarán la obligación existente por los pasivos de las cesantías retroactivas, por cuanto los magistrados ya no hacen parte de la nómina de la RNEC.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. (...)

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

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

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

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados;
o

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

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

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

31. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

a) premios o bonificaciones por antigüedad, y

b) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

32. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

11. Las deudas de terceros asumidas por la entidad se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando esta las asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

(...)

16. Las condonaciones de deudas y las deudas que asuma la entidad se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando la entidad se encuentra ante obligaciones adquiridas con sus empleados, que corresponden a retribuciones por los servicios prestados que surgen de la relación laboral por los acuerdos formales o requerimientos legales, y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo o equivalentes al efectivo, que cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para ser reconocidas como pasivos, le corresponde a la entidad registrar estas obligaciones como parte de los beneficios a los empleados en su información financiera.

Por lo tanto, si la entidad tiene la obligación de pagar las cesantías retroactivas que cubren desde el momento de la posesión hasta la fecha en que sean exigibles por los magistrados, por cuanto ellos tienen el derecho de cobrar a la entidad por ser su empleador actual, independientemente de que estas prestaciones se hayan acumulado desde años pasados, la entidad debe reconocer esta obligación como un mayor valor de los beneficios a los empleados a largo plazo registrando un crédito en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Ahora bien, respecto a la contrapartida en la cual se registrará el valor de las obligaciones, esta dependerá de si estos valores serán cubiertos por terceros o no:

- si la entidad tiene el derecho a recibir los recursos por parte de los anteriores empleadores para el pago de las cesantías retroactivas causadas en tales periodos, reconocerá una cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- si la entidad no tiene el derecho a recibir los recursos por parte de los empleadores anteriores, reconocerá un gasto mediante un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Dado que el pago por la totalidad de las prestaciones lo debe realizar la entidad, independientemente de que exista el derecho a recibir los recursos por parte de los anteriores empleadores para el pago de las cesantías retroactivas causadas en tales periodos, cuando se efectúe el giro registrará un débito en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si el pago se realiza con recursos de cuentas propias, o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si el pago lo realiza la tesorería centralizada. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

CONCEPTO No. 20241100012071 DEL 09-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Cuentas por pagar Provisiones Activos contingentes Pasivos contingentes Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes y recursos con fallo o sin fallo del proceso de extinción de dominio. Tratamiento contable de la venta y los ingresos por arrendamiento de los bienes y recursos con proceso de extinción de dominio en curso.

Doctora
 ANDREA JANETH REDONDO MEDINA
 Coordinadora Grupo de Gestión Contable y Financiera
 Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010012882 del 04 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) para solicitarle su orientación y asesoría en relación con el registro contable de los bienes y recursos que recibe y administra la entidad y el Fondo de Reparación de Víctimas (FRV), el cual es una subunidad ejecutora del presupuesto asignado.

(...) la UARIV fue creada para brindar atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno colombiano, de acuerdo con la Ley 1448 de 2011 y sus decretos reglamentarios. Dentro de sus funciones, la UARIV administra el FRV, con posición institucional 41-04-00-00M, el cual se encarga de recibir, administrar y monetizar los bienes y recursos que provienen de los postulados o grupos armados ilegales que se sometieron a la justicia transicional, así como de otras fuentes de financiación. El objetivo

del fondo es pagar las sentencias judiciales que ordenan la reparación judicial a las víctimas del conflicto armado en Colombia en el marco de los procesos de justicia y paz. Es dable mencionar, que la administración de los bienes, así como su enajenación, se fundamenta en las facultades otorgadas al FRV por la Ley 1448 de 2011, así como la Ley 975 de 2005, Ley de Justicia y Paz.

La Ley 975 de 2005 prevé que 'Los miembros de los grupos armados que resulten beneficiados con las disposiciones previstas en esta ley tienen el deber de reparar a las víctimas de aquellas conductas punibles por las que fueron condenados mediante sentencia judicial.' Por otra parte, la norma ibidem, en su artículo 54 determinó los recursos que conforman el FRV serán los siguientes: i) Los que entregan a cualquier título los miembros de los GAOAML, Grupos Armados Organizados al Margen de la Ley; ii) Los que provengan del Presupuesto General de la Nación, iii) Las donaciones en dinero o en especie, nacionales o extranjeras.

A su vez, los bienes afectados con medida cautelar durante los procesos de justicia y paz, confines a la extinción del dominio, serán puestos a disposición de la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas –Fondo para la Reparación de las Víctimas–, en calidad de secuestro, y ejerciendo así la administración provisional de los bienes, mientras se profiere sentencia de extinción de dominio (artículo 17B, Ley 1592 de 2012)

Frente a la reparación de las víctimas por vía judicial, el artículo 2.2.7.3.4 del Decreto 1084 de 2015 establece los montos de indemnización que aplican a los casos donde el Estado concurre a pagar las indemnizaciones de manera subsidiaria y sostiene que 'la normativa vigente establece de forma clara que la reparación a las víctimas en el marco de los procesos de Justicia y Paz se debe financiar con los recursos aportados por los victimarios, de forma solidaria con los recursos de los bloques o frentes a los que éstos hubieran pertenecido y, ante la insuficiencia de los mismos, el Estado acude de forma subsidiaria, con recursos de Presupuesto General de la Nación

Esta posición ha sido reiterada por la Corte Constitucional, fijando un orden de afectación de los recursos que integran el Fondo y el orden de obligados a indemnizar que debe seguirse para satisfacer el principio de reparación (...)

Por otra parte, el artículo 2.2.5.1.3.5. del Decreto 1069 de 2015, menciona lo siguiente:

Artículo 2.2.5.1.3.5. Régimen de transición para efectos de la reparación integral. Cuando en el marco del proceso penal especial de justicia y paz se reconozcan víctimas por hechos victimizantes no contemplados en el artículo 3º de la Ley 1448 de 2011 o cuando las Salas de Justicia y Paz hubieren ordenado la reparación integral de las víctimas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1592 de 2012, la indemnización administrativa se financiará con afectación de recursos en el siguiente orden de prelación:

(...)

Entre los bienes que recibe el FRV, para su enajenación o administración, se pueden distinguir dos situaciones, a saber:

Bienes con extinción de dominio: Serán aquellos donde se traslada el dominio al Estado luego de una sentencia de un juez donde declara la pérdida de la capacidad dispositiva del bien, al estar relacionados o haberse utilizado para la realización de actividades ilícitas o que afectan gravemente la moral social, de conformidad con la Ley 1708 de 2014, adicionada por la Ley 1849 de 2017, y sus normas complementarias.

Bienes sin extinción de dominio: Son aquellos donde el Estado reclama la propiedad de un bien que está relacionado con actividades ilícitas o que afecta gravemente la moral social y que se encuentran en proceso judicial para su extinción, sin que cuente con sentencia ejecutoriada; en estos procesos el propietario o el poseedor del bien conserva sus derechos sobre él; sin embargo, se le entrega a la UARIV la administración del mismo y recibe el usufructo de los bienes para la reparación judicial de las víctimas.

Teniendo en cuenta lo anterior, y con el fin de facilitar la representación fiel en contabilidad de los ingresos como resultado de la administración, enajenación y comercialización de los bienes a cargo del FRV, respetuosamente me permito formular las siguientes consultas, las cuales, agradecería me sean atendidas de la manera clara y precisa:

1. ¿Cómo se debe realizar el asiento contable para el registro de la entrada de los bienes/recursos que se reciben cuando son fruto de un proceso de extinción de dominio?
2. ¿Cómo se debe realizar el asiento contable para el registro de la entrada de los bienes/recursos que se reciben, pero tienen en curso un proceso aun sin fallo de extinción de dominio?
3. ¿Qué asiento contable se debe realizar en el momento del fallo del proceso de extinción de dominio cuando es a favor de la UARIV?
4. ¿Qué asiento contable se debe realizar en el momento del fallo del proceso de extinción de dominio cuando es a favor del propietario inicial?
5. ¿Qué asiento contable se debe realizar para registrar las ventas y/o arrendamientos de los bienes que tienen en curso un proceso sin fallo de extinción de dominio?
6. La UARIV tiene actualmente parametrizado el rubro de ingreso 3-2- 01-1-02-6-08, con el cual se registran los recursos recibidos de bienes por proceso de extinción de dominio el cual nos contabiliza a la cuenta contable 421098 Bienes declarados a favor de la Nación, la entidad sobre este rubro percibe ingresos por venta de productos agrícolas como lo son 'el látex de caucho y fruto de palma de aceite' y los arriendos de bienes a favor de la Nación, por lo anterior, ¿es pertinente la creación de dos rubros presupuestales que nos identifique contablemente las operaciones realizadas por la entidad?, ¿para el caso de productos agrícolas afectar la cuenta de ingreso 421040001 – Productos agropecuarios, de silvicultura, avicultura y pesca y para arrendamientos la cuenta 480817001 – Arrendamientos operativos? (...)"

CONSIDERACIONES

La Ley 975 de 2005, por la cual se dictan disposiciones para la reincorporación de miembros de grupos armados organizados al margen de la ley, que contribuyan de manera efectiva a la consecución de la paz nacional y se dictan otras disposiciones para acuerdos humanitarios, establece:

“ARTÍCULO 17A. BIENES OBJETO DE EXTINCIÓN DE DOMINIO. Los bienes entregados, ofrecidos o denunciados por los postulados para contribuir a la reparación integral de las víctimas, así como aquellos identificados por la Fiscalía General de la Nación en el curso de las investigaciones, podrán ser cautelados de conformidad con el procedimiento dispuesto en el artículo 17B de la presente ley, para efectos de extinción de dominio.

PARÁGRAFO 1o. Se podrá extinguir el derecho de dominio de los bienes, aunque sean objeto de sucesión por causa de muerte o su titularidad esté en cabeza de los herederos de los postulados.

PARÁGRAFO 2o. La extinción de dominio de los bienes recaerá sobre los derechos reales principales y accesorios que tenga el bien, así como sobre sus frutos y rendimientos.

ARTÍCULO 17B. IMPOSICIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES SOBRE BIENES PARA EFECTOS DE EXTINCIÓN DE DOMINIO. Cuando el postulado haya ofrecido bienes de su titularidad real o aparente o denunciado aquellos del grupo armado organizado al margen de la ley al que perteneció, o la Fiscalía haya identificado bienes no ofrecidos o denunciados por los postulados, el fiscal delegado dispondrá la realización de las labores investigativas pertinentes para la identificación plena de esos bienes y la documentación de las circunstancias relacionadas con la posesión, adquisición y titularidad de los mismos. La Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas – Fondo para la Reparación de las Víctimas – participará en las labores de alistamiento de los bienes susceptibles de ser cautelados, de conformidad con lo establecido en el artículo 11C, y suministrará toda la información disponible sobre los mismos. Esta información será soportada ante el magistrado con función de control de garantías en la respectiva audiencia para la decisión sobre la imposición de medidas cautelares.

(...)

En esta audiencia reservada, el fiscal delegado solicitará sin dilación al magistrado la adopción de medidas cautelares de embargo, secuestro o suspensión del poder dispositivo sobre los bienes; igualmente, procederá la medida sobre depósitos en entidades financieras, en el interior y en el exterior del país de conformidad con los acuerdos de cooperación judicial en vigor. En el caso de bienes muebles como títulos valores y sus rendimientos, el fiscal delegado solicitará la orden de no pagarlos, cuando fuere imposible su aprehensión física. En el caso de personas jurídicas, el magistrado al momento de decretar la medida cautelar ordenará que la Unidad Administrativa Especial para la

Atención y Reparación Integral a las Víctimas como administradora del Fondo para la Reparación de las Víctimas ejerza los derechos sociales que correspondan a las acciones, cuotas o partes de interés social objeto de la misma hasta que se produzca decisión judicial definitiva y mientras tanto quienes aparezcan inscritos como socios, miembros de los órganos sociales y demás órganos de administración, representante legal o revisor fiscal, no podrán ejercer ningún acto de disposición, administración o gestión sobre aquellas. Si el magistrado con función de control de garantías acepta la solicitud, las medidas cautelares serán adoptadas de manera inmediata.

Los bienes afectados con medida cautelar serán puestos a disposición de la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas –Fondo para la Reparación de las Víctimas–, que tendrá la calidad de secuestre y estará a cargo de la administración provisional de los bienes, mientras se profiere sentencia de extinción de dominio.

PARÁGRAFO 1o. Si la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas –Fondo para la Reparación de las Víctimas– se encuentra administrando bienes que no tengan medida cautelar, podrá solicitar al magistrado con función de control de garantías, directamente o a través de la Fiscalía General de la Nación, la imposición de medidas cautelares sobre los bienes.

PARÁGRAFO 2o. Cuando la medida cautelar se decrete sobre bienes respecto de los cuales con posterioridad se eleve solicitud de restitución, tales bienes y la solicitud de restitución serán transferidos al Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, para efectos de su trámite a través de los procedimientos establecidos en la Ley 1448 de 2011 y su normatividad complementaria, sin que se requiera el levantamiento de la medida cautelar por parte de la magistratura.

PARÁGRAFO 3o. Si los bienes entregados, ofrecidos o denunciados por los postulados o identificados por la Fiscalía General de la Nación en los términos del presente artículo, tuvieren solicitud de restitución ante la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas o ante la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas –Fondo para la Reparación de las Víctimas–, el fiscal delegado solicitará la medida cautelar sobre los mismos y una vez decretada ordenará el traslado de la solicitud de restitución y los bienes de manera inmediata al Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, para efectos de su trámite a través de los procedimientos establecidos en la Ley 1448 de 2011 y su normatividad complementaria.

PARÁGRAFO 4o. Cuando los bienes entregados, ofrecidos o denunciados por los postulados estén involucrados en un trámite de extinción del derecho de dominio adelantado en el marco de la Ley 793 de 2002 y demás leyes que la modifican y adicionan, el Fiscal delegado de Justicia y Paz solicitará la medida cautelar sobre el bien. Una vez decretada la medida, el Fiscal o el juez que conozca del trámite de extinción de dominio declarará la

improcedencia extraordinaria de la acción de extinción de dominio sobre este bien y ordenará al Administrador del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco), o quien haga sus veces, que ponga de manera inmediata el bien a disposición del Fondo para la Reparación de las Víctimas. Esta decisión no será sometida al grado jurisdiccional de consulta. En este caso, de conformidad con lo establecido en el artículo 11C, los bienes sin vocación reparadora no podrán ingresar al Fondo para la Reparación de las Víctimas.

(...)

ARTÍCULO 54. FONDO PARA LA REPARACIÓN DE LAS VÍCTIMAS. Créase el Fondo para la Reparación de las Víctimas, como una cuenta especial sin personería jurídica, cuyo ordenador del gasto será el Director de la Red de Solidaridad Social. Los recursos del Fondo se ejecutarán conforme a las reglas del derecho privado.

El Fondo estará integrado por todos los bienes o recursos que a cualquier título se entreguen por las personas o grupos armados organizados ilegales a que se refiere la presente ley, por recursos provenientes del presupuesto nacional y donaciones en dinero o en especie, nacionales o extranjeras.

Adicionalmente este Fondo estará conformado por las siguientes fuentes:

a) El producto de las multas impuestas a los individuos o a los grupos armados al margen de la ley en el marco de procesos judiciales y administrativos;

(...)

f) El monto establecido en la sentencia como consecuencia al apoyo brindado por las empresas que han financiado a grupos armados organizados al margen de la ley.

g) Los recursos provenientes de los procesos de extinción de dominio que se surtan en virtud de la Ley 793 de 2002, en las cuantías o porcentajes que determine el Gobierno Nacional.

(...)

PARÁGRAFO 4o. La disposición de los bienes que integran el Fondo para la Reparación de las Víctimas a que se refiere el artículo 54 de la Ley 975 de 2005 se realizará a través del derecho privado. Para su conservación podrán ser objeto de comercialización, enajenación o disposición a través de cualquier negocio jurídico, salvo en los casos, en que exista solicitud de restitución, radicada formalmente en el proceso judicial, al cual están vinculados los bienes por orden judicial.

La enajenación o cualquier negocio jurídico sobre los bienes del Fondo se realizará mediante acto administrativo que se registra en la Oficina de Registro correspondiente, cuando la naturaleza jurídica del bien lo exija.

Los recursos administrados por este Fondo estarán bajo la vigilancia de la Contraloría General de la República.

(...)

PARÁGRAFO 1o. Sin perjuicio de las causales de inexistencia del acto o contrato a que se refiere el artículo 898 del Código de Comercio, la administradora de bienes incautados, o con extinción de dominio o comiso, o entregados para la reparación de las víctimas, podrá ordenar su enajenación o disposición cuando su naturaleza, uso o destino amenace deterioro o se imposibilite su administración.

(...)

PARÁGRAFO 4o. La enajenación de los bienes sujetos a registro, se efectuará mediante acto administrativo el cual una vez inscrito en la oficina correspondiente constituirá título traslativo de dominio suficiente” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Ley 1448 de 2011, por la cual se dictan medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 168. DE LAS FUNCIONES DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN INTEGRAL A LAS VÍCTIMAS. La Unidad Administrativa Especial de Atención y Reparación Integral a las víctimas coordinará de manera ordenada, sistemática, coherente, eficiente y armónica las actuaciones de las entidades que conforman el Sistema Nacional de Atención y Reparación a las Víctimas en lo que se refiere a la ejecución e implementación de la política pública de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas y asumirá las competencias de coordinación señaladas en las Leyes 387, 418 de 1997, 975 de 2005, 1190 de 2008, y en las demás normas que regulen la coordinación de políticas encaminadas a satisfacer los derechos a la verdad, justicia y reparación de las víctimas. Además, le corresponde cumplir las siguientes funciones:

(...)

8. Administrar el Fondo para la Reparación de las Víctimas y pagar las indemnizaciones judiciales ordenadas en el marco de la Ley 975 de 2005” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1084 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Inclusión Social y Reconciliación, señala:

“Artículo 1.2.2.1. Fondo para la Reparación de las Víctimas. El Fondo para la Reparación de las Víctimas, creado en virtud del artículo 54 de la Ley 975 de 2005, es la principal fuente de financiación de las políticas de atención, asistencia, prevención y reparación integral a las víctimas de la violencia. Se encuentra adscrito y es administrado por la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Resolución 195 de 2021, señala:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados” (Subrayado fuera de texto).

Además, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un

tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. (...) Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

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

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

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de

hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

(...)

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

19. Los activos declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

8. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

9. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

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

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

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

15. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados. En este sentido, la información financiera del Fondo para la Reparación de las Víctimas será integrada a la información financiera de la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas - UARIV.

Por lo anterior, y de acuerdo con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus inquietudes.

Pregunta 1. Registro contable de los bienes o recursos recibidos con ocasión al proceso de extinción de dominio

Si los bienes o recursos declarados a favor de la Nación como resultado del proceso de extinción de dominio cumplen con los criterios para ser reconocidos como parte de los activos de la entidad, esto es, son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, la entidad debe incorporarlos a su información financiera.

Para ello, la UARIV reconocerá los recursos recibidos mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Para el caso de los bienes, y dado que estos se entregan a la UARIV con la finalidad de contribuir a la reparación integral de las víctimas a través de su venta o enajenación, la entidad los registrará como inventarios mediante un débito en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Una vez incorporados estos bienes o recursos a la información financiera, la entidad aplicará los criterios de medición, revelación y presentación atendiendo lo definido en las políticas contables de la entidad aplicables acorde a la clasificación realizada, como efectivo o como inventario.

Pregunta 2. Registro contable de los bienes o recursos recibidos con proceso en curso de extinción de dominio

Dado que los bienes o recursos que se encuentran en proceso de extinción de dominio no cumplen los criterios de reconocimiento como parte de los activos de la entidad, esto es,

no son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y no se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, por lo tanto, no se incorporan a la información financiera de la UARIV. Lo anterior, acorde con el artículo 17B en el cual se indica que la UARIV tendrá la calidad de secuestre y estará a cargo de la administración provisional de los bienes, mientras se profiere sentencia de extinción de dominio.

Estos bienes o recursos se registrarán en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y un crédito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio y se defina su situación jurídica y destinación.

No obstante, si como parte de los recursos en proceso de extinción de dominio la entidad recibe efectivo, y estos recursos son incorporados a las cuentas bancarias de la entidad, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto sea emitida la sentencia del proceso.

Pregunta 3. Registro contable de los bienes o recursos a favor de la UARIV en el fallo del proceso de extinción de dominio

Si al finalizar el proceso jurídico de los bienes que se encontraban en proceso de extinción de dominio estos se declaran a favor de la Nación, la UARIV los incorporará como parte de sus activos aplicando lo indicado en la respuesta a la pregunta 1 de este concepto.

Simultáneamente, cancelará el registro en las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

Para el caso de los recursos, la entidad reclasificará los saldos correspondientes mediante un débito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Pregunta 4. Registro contable de los bienes o recursos a favor del propietario inicial en el fallo del proceso de extinción de dominio

Si al finalizar el proceso jurídico, la entidad debe realizar la devolución de los bienes en proceso de extinción de dominio a sus propietarios, con la entrega cancelará el registro contable en las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA

(CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

Si en la sentencia del proceso se indica que se debe efectuar la devolución de efectivo que se encontraba incorporado en las cuentas bancarias de la entidad, cuando se realice la entrega de los recursos al tercero beneficiario de la sentencia, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Pregunta 5. Registro contable del ingreso por la venta o arrendamiento de los bienes con proceso de extinción de dominio en curso

- Enajenación de bienes en proceso de extinción

Cuando la UARIV defina la enajenación temprana de los bienes que se encuentran en proceso de extinción, la entidad incorporará en su información financiera el activo como inventario e ingreso, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Simultáneamente, retirará los bienes o recursos de las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda a la clase de activo vendido de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

De conformidad con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, la entidad deberá tener en cuenta que los ingresos por la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes; b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos; c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicios asociados con la transacción; y e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

Por lo tanto, cuando se efectuó la enajenación de estos bienes se debitará la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES y se acreditará la subcuenta 421090-Otros bienes comercializados de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS. Simultáneamente, se reconocerá la salida del inventario mediante un débito en las subcuentas 621090-Otros bienes comercializados de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y en la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR), cuando sea el caso, y un

crédito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Es importante señalar que la medición de los ingresos y el derecho por la venta de bienes corresponde al valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos.

- Ingresos por arrendamiento de bienes en proceso de extinción

Los recursos recibidos por concepto de arrendamientos, rendimientos financieros y otros generados por el uso de los bienes en proceso de extinción, se reconocerán como un ingreso y un derecho de la UARIV, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS.

Pregunta 6. Creación de dos rubros presupuestales para reconocimiento de ingresos producidos

Al respecto, es preciso señalar que la entidad competente para pronunciarse sobre la creación de rubros presupuestales es la Dirección General de Presupuesto Público Nacional (DGPPN), por lo que se sugiere a la UARIV elevar consulta a dicho órgano para efectos de identificar los rubros concepto de ingreso asociados a los hechos económicos mencionados. Una vez la DGPPN emita pronunciamiento, la CGN procederá a evaluar las definiciones de los rubros en el SIIF-Nación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241120004051 del 13-03-2024

CONCEPTO No. 20241100013121 DEL 19-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Activos intangibles
	SUBTEMA	Tratamiento contable de costos asociados a desarrollo tecnológico

Doctora
 LADY CAROLINA GACHARNÁ GUERRERO
 Profesional de Defensa Grupo Financiero
 Defensa Civil Colombiana
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010012672 del 4 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad solicita un concepto respecto al tratamiento contable de los costos asociados al desarrollo tecnológico, específicamente en relación con el caso que se describe a continuación:

La entidad recientemente finalizó un contrato para la adecuación electrónica del cuarto de mando con un proveedor. Sin embargo, recibieron una carta de dicho proveedor en la que aclara que el costo del "diseño, desarrollo, implementación y suministro de una solución tecnológica" ya sea un aplicativo web, una APP o un software, no puede desglosarse fácilmente debido a la naturaleza compleja y dinámica del proceso de desarrollo. Por lo tanto, el valor se consolida en una sola cifra, que para el caso del contrato en referencia equivale a un costo global.

De conformidad con lo anterior, la entidad pregunta ¿cuál es el tratamiento contable para el caso en mención?, ¿debe ser directamente reconocido como gasto o activo? En caso de ser necesario capitalizarlo, ¿qué cuenta sería la más apropiada?

Adicionalmente, el 1 de abril de 2024, vía telefónica la doctora Lady Carolina Gacharná Guerrero, aclaró que la adecuación electrónica consistió en adquisición de equipos para el funcionamiento del cuarto de mando y desarrollo de una solución tecnológica basada en

un aplicativo alojado en un servicio de computación en la nube para la atención de emergencias sobre el cual la entidad tiene el derecho patrimonial.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

(...)

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(..)

10. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

(...)

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, que puede medirse fiablemente y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, el Marco Conceptual establece que la información financiera de propósito general es útil cuando presenta hechos relevantes, es decir, es información material y tiene valor predictivo y/o confirmatorio, que es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. En este sentido, la relevancia es un aspecto específico establecido por cada entidad en cuanto a la naturaleza y magnitud de cada partida que afecta la información financiera de propósito general.

Así las cosas, una entidad reconocerá un elemento como activo cuando este cumpla con la definición de activo establecida en el Marco Conceptual y atienda a la relevancia definida por la entidad para el reconocimiento en la información financiera. Por lo tanto, si el elemento no cumple con la definición de activo, o cumpliendo con la definición de activo, no cumple con la relevancia definida por la entidad, se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

Por lo anterior, si el bien adquirido mencionado en su consulta cumple con la definición de activo y la relevancia para el reconocimiento como tal en la información financiera, la entidad procederá a determinar a qué grupo de activo corresponde de acuerdo con la naturaleza del bien y el propósito para el cual fue adquirido, es decir, si se clasifica como propiedades, planta y equipo o como activos intangibles.

En el entendido que el bien adquirido incluye equipos para el funcionamiento del cuarto de mando y el desarrollo de una solución tecnológica basada en un aplicativo alojado en un servicio de computación en la nube para la atención de emergencias, le corresponde a la entidad encontrar el costo por el cual debe reconocer inicialmente los equipos que atiendan a la definición de propiedades, planta y equipo, y el costo del activo intangible adquirido, de conformidad con la medición inicial señalada para cada uno de estos elementos en las Normas transcritas en las consideraciones. Asimismo, la entidad podrá también atender a lo mencionado en el párrafo 10 de la Norma de activos intangibles, que indica que cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad podrá determinar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

CONCEPTO No. 20241100013661 DEL 26-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de devolución de ingresos de vigencias anteriores

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA MANRIQUE VEGA
 Vicerrectora Administrativa y Financiera
 Universidad Internacional del Trópico Americano
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010015522 del 18 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿La devolución de los ingresos de vigencias anteriores, afecta la cuenta del patrimonio o afecta la cuenta 5895 DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos

y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Reconocimiento de ingresos

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

(...)

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

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

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

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

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.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En atención a su solicitud, de manera general se señalarán algunas situaciones que pueden presentarse en la devolución de los ingresos de periodos anteriores, sin ser las únicas que puedan presentarse:

- Si los recursos a devolver corresponden a ingresos fiscales tributarios y no tributarios reconocidos en periodos contables anteriores, se reconocerá la obligación de reintegrar los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES y acreditando la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 2-PASIVOS.
- Si los recursos representan devoluciones relacionados con los ingresos por la venta de bienes o servicios que se reconocieron en periodos contables anteriores, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5894-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES o de la cuenta 5895-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN

VENTA DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 2-PASIVOS.

- Si los recursos fueron reconocidos como una transferencia no condicionada en periodos contables anteriores, se debitará la subcuenta 589044-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 2-PASIVOS.

- Si los recursos fueron reconocidos como ingreso en un periodo contable anterior, pero estos no cumplían los criterios de reconocimiento como ingreso establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad corregirá el error, atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 2-PASIVOS. Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20241100013691 DEL 26-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Implementación del sistema de costeo en la entidad

Doctor
 NEWTON HERNÁNDEZ HURTADO
 Puerto Tejada
 Puerto Tejada, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010016002 del 19 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) ES CIERTO QUE SE DEBE HACER LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE COSTO EN LAS ALCALDÍAS, o que información tienen al respecto? o, me pueden regalar el contacto de algún funcionario que tenga relación directa con el tema”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

(...)

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La CGN no ha emitido normativa sobre sistemas de costos, como tampoco ha establecido la obligatoriedad de la implementación de una herramienta en particular de sistema de costos, toda vez que su función regulativa se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. Por lo tanto, de ser necesario, le corresponderá a la entidad efectuar

los desarrollos metodológicos y procedimentales apropiados a las particularidades de sus operaciones.

Ahora bien, es de precisar que los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no en el intercambio. En este sentido, el principio de asociación establece que cuando la entidad obtenga ingresos por transacciones con contraprestación, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, el ingreso derivado de la venta de los bienes se reconocerá al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas.

Por lo anterior, para dar cumplimiento a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad de acuerdo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando se produzcan bienes o se presten servicios, relacionados con ingresos con contraprestación, se deberá implementar el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas del proceso.

En ese orden de ideas, la entidad deberá reconocer los costos sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación y así mismo realizar la implementación del sistema de costeo.

CONCEPTO No. 20241100013701 DEL 26-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

Doctor
 EDWIN ALONSO MARIÑO ORTÍZ
 Profesional Universitario 219-04 con funciones de Contador
 Secretaría de Hacienda
 Municipio de Yopal
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010016102 del 20 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) con el fin de solicitar orientación sobre el tratamiento contable adecuado para bienes de propiedad, planta y equipo que se encuentran en las siguientes condiciones:

- Bienes de propiedad planta y equipo totalmente depreciados, que han completado su vida útil estimada y su valor en libros es cero; sin embargo de acuerdo con la información de almacén municipal, estos bienes están en uso y se estima que van a ser utilizados por un tiempo mayor a un año.

Pregunta:

¿Cuál es el tratamiento contable adecuado para el reconocimiento y medición para estos bienes?

(…) para tomar las respectivas acciones dentro del proceso contable en cumplimiento al Marco Normativo para Entidades de Gobierno”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se

prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda

del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual.

Así, mismo la Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. También indica esta norma, que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. En este sentido, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte del municipio, indica que todavía conserva el potencial de servicios o la capacidad de generar beneficios económicos; lo que podrá corresponder a alguna de las siguientes situaciones:

i) La primera situación puede corresponder a un error como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros; o al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, con el fin de determinar si las expectativas actuales de uso difieren de las estimaciones previas.

Por lo anterior, cuando un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o un potencial de servicio.

Por lo tanto, la entidad deberá corregir el error recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, debitando la subcuenta de la

cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor de la depreciación en exceso calculada en periodos anteriores, o la subcuenta de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el exceso de la depreciación calculada en el periodo contable vigente.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La segunda situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el valor de dichos bienes.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

CONCEPTO No. 20241120007531 DEL 03-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Ingreso de transacciones sin contraprestación Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable del reintegro de incapacidades Determinación de la vida útil de un bien inmueble en contrato de comodato Medición de un bien inmueble entregado a la entidad fruto de un proceso reivindicatorio

Doctora

IVONNE ASTRID GUALDRÓN VILLAMIZAR

Contador

Consejo Superior de la Judicatura - Dirección seccional de Administración Judicial de Bucaramanga
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010002372 del 17 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Caso 1: Cuando la ARL reconoce una incapacidad de origen laboral o enfermedad profesional temporal, reintegra los días del ausentismo y adicionalmente, la ARL le reconoce al empleador el valor pagado por cotizaciones a Salud y Pensión del trabajador incapacitado.

Cuando se presenta un cambio de vigencia y debido a los tiempos necesarios para que el reintegro realizado por la ARL sea asignado al empleador en SIIF mediante la creación de un DRXC (Documento de recaudo por clasificar) se podrán presentar reintegros de vigencia anterior, por ejemplo: incapacidades y aportes patronales de salud y pensión pagadas en la vigencia 2022 y el reintegro asignado a la Entidad en 2023 sin que sea posible disminuir

el valor del gasto por el aporte patronal salud y pensión; (...) cual es la cuenta contable en la que se debe registrar el reintegro que la ARL realiza por aportes patronales de salud y pensión vigencia anterior.

Caso 2: Cuando la Entidad recibe un inmueble en comodato y al evaluar el control del activo el comodatario debe reconocer el activo, si las políticas contables respecto al reconocimiento de los inmuebles difieren en las dos entidades, y el comodante realizo avalúos en 2017 y la vida útil es menor a la determinada para los inmuebles en las políticas contables del comodatario; ¿el comodatario quien reciben el inmueble mantendrá el cálculo de depreciación con la vida útil informada por el comodante?

Caso 3: Respecto a un proceso reivindicatorio de un bien inmueble interpuesto por la Rama Judicial en contra de Movistar, en segunda instancia en el año 2023 se ordena que el inmueble sea reintegrado a la Rama Judicial, dicho inmueble fue incluido en el proceso de liquidación de TELECOM y fue reconocido en sus activos, ante lo proferido en la sentencia del proceso reivindicatorio se solicitó en el año 2019 avalúo comercial con resultado del valor del terreno y del inmueble para el año 2021, costo de reposición y estado de conservación en donde se informa el porcentaje de la depreciación acumulada, debido a que este inmueble estuvo en posesión de Movistar (TELECOM) y solo desde el año 2023 pasa a ser reconocido como activo de la RAMA JUDICIAL, es correcto hacer uso del avalúo realizado en el año 2021 para el registro del activo, teniendo de presente que la entidad no cuenta con un avalúo anterior, ni con información de depreciación acumulada”.

CONSIDERACIONES

El Código Civil Colombiano, establece:

“ARTÍCULO 946. <CONCEPTO DE REIVINDICACION>. La reivindicación o acción de dominio es la que tiene el dueño de una cosa singular, de que no está en posesión, para que el poseedor de ella sea condenado a restituirla.

(...)

ARTÍCULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa” (Subrayado fuera del texto).

La Corte Suprema de Justicia en sentencia con Radicación N° 11001 31 03 010 2005-11012-01 del treinta (30) de septiembre de dos mil diecinueve (2019), M.P. OCTAVIO AUGUSTO TEJEIRO DUQUE, señaló:

“1.- Dispone el artículo 946 del Código Civil que 'la reivindicación o acción de dominio es la que tiene el dueño de una cosa singular, de que no está en posesión, para que el poseedor de ella sea condenado a restituirla', y conforme a las demás disposiciones que regulan esta acción se pueden reivindicar las cosas corporales, raíces y muebles (art. 947 ib.), los otros derechos reales como el dominio, excepto el de herencia (art. 948 ib.) y también 'se puede reivindicar una cuota determinada proindiviso de una cosa singular' (art. 949 ib.), siendo esta una acción instituida para aquel 'que tiene la propiedad plena o nuda, absoluta o fiduciaria de la cosa' (art. 950 ib.) y para el que 'ha perdido la posesión regular de la cosa y se hallaba en el caso de poderla ganar por prescripción' (art. 951 ib.).

(...)

Según lo ha sostenido en forma consistente la jurisprudencia de la Corte, son elementos para el éxito de la acción reivindicatoria: a) Derecho de dominio en el demandante; b) Posesión material en el demandado; c) Cosa singular reivindicable o cuota determinada de cosa singular reivindicable o cuota determinada de cosa singular; y d) Identidad entre la cosa que pretende el demandante y la que es poseída por el demandado.

2.- Entre los requisitos necesarios para viabilizar la acción de dominio se encuentran que ésta recaiga sobre una cosa singular o cuota determinada de cosa singular, y la identidad entre el bien objeto de reivindicación y el poseído por los demandados. Estos presupuestos deben concurrir en armonía, comoquiera que la cosa singular, esto es aquella caracterizada como especie o cuerpo cierto que se torna inconfundible, y sobre la cual el demandante alega y demuestra dominio, debe ser la misma poseída materialmente en forma total o parcial por aquel de quien se reclama la restitución” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

111. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente (...)

(...)

113. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa

opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad.” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le

adicionaré cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y

culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Caso 1: Reconocimiento de incapacidades

Se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar por concepto de incapacidades cuando se tenga el derecho de reembolso legalmente exigible, según las disposiciones normativas vigentes; por lo tanto, la entidad no deberá registrar un gasto por concepto de las incapacidades que son asumidas por la EPS o ARL y, en consecuencia, tampoco un ingreso cuando reciba el pago.

Conforme a esta situación, la CGN expidió el concepto con radicado No 20231100037091 del 2 de noviembre de 2023 a la Contraloría General de Antioquia, sobre el tratamiento contable de las cuentas por cobrar por concepto de incapacidades.

Ahora bien, dado que la entidad no realizó el reconocimiento de las cuentas por cobrar teniendo el derecho al reembolso, deberá corregir el error debitando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Lo anterior, atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Caso 2: Contrato de comodato

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

En ese sentido, la entidad que tenga el control del activo, obtenga los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio y asuma los riesgos sustanciales inherentes al activo, es quien deberá reconocer como activo esos bienes en comodato en sus estados financieros y así mismo, determinar la vida útil teniendo en cuenta los siguientes factores:

- La utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este.
- El desgaste físico esperado.
- La obsolescencia técnica o

comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. iv. Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Por lo tanto, si la entidad comodataria obtiene el control del bien recibido en comodato, le corresponderá reconocer el bien en su situación financiera y deberá revisar los factores mencionados anteriormente para determinar la vida útil del activo con independencia de lo informado por la entidad comodante.

Caso 3: Medición inicial de un bien inmueble recibido fruto de un proceso reivindicatorio

Los procesos reivindicatorios se llevan a cabo para que se devuelva el dominio de un bien a su dueño, debido a que dicho bien se encuentra en posesión de un tercero. En este sentido, el control del bien inmueble objeto del proceso reivindicatorio lo tenía Movistar, por lo que, la entidad a la que se le restituyó, en este caso, el Consejo Superior de la Judicatura, una vez proferida la sentencia y quedado en firme, el Consejo debió reconocer el activo, afectando el ingreso.

Ahora bien, respecto a la medición, se tiene que la entidad que recibe el activo lo debe medir inicialmente por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. El valor de mercado es el valor por el cual el activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas; mientras que el costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante del activo o los beneficios económicos incorporados a este.

En el caso que no sea factible obtener el valor de mercado o el costo de reposición, la entidad podrá medir el activo por el valor en libros que tenía el bien en la entidad que lo transfiere o entrega.

CONCEPTO No. 20241120011961 DEL 08-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Gastos de transferencias y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos transferidos de acuerdo con artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, tanto para la entidad transferidora como para la entidad receptora del activo
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos transferidos de acuerdo con artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, tanto para la entidad transferidora como para la entidad receptora del activo

Doctora
 OLGA LUCÍA ORDUZ BUENO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010002132 del 16 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 “Colombia Potencia Mundial de la vida”, modifica el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, estableciendo respecto a la Movilización de activos que:

‘(...) todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A. -CISA-, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes

inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones (...)'.

En cumplimiento de lo señalado en el artículo antes citado, el Ministerio de Transporte ha transferido a Central de Inversiones S.A.-CISA, a título gratuito la propiedad de dos (2) bienes inmuebles (corte a septiembre 30 de 2023 reporte operaciones recíprocas) y se encuentra en proceso de transferencia de la participación societaria de las inversiones que posee en seis (6) Centros de Diagnóstico Automotor-CDA, seis (6) sociedades portuarias y 20 terminales de transporte.

Como quiera que la transferencia de los bienes inmuebles y de la participación de las inversiones se realiza en cumplimiento de un mandato legal (Plan Nacional de Desarrollo), se consulta el tratamiento contable que deben realizar el Ministerio de Transporte y Central de Inversiones CISA S.A. con el propósito de reflejar las transferencias de los bienes e inversiones antes citadas y coincidir con la información las dos entidades con el reporte de operaciones recíprocas”.

CONSIDERACIONES

La Ley 2294 de 2023, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 “Colombia Potencia Mundial de la Vida”, establece:

“ARTÍCULO 330. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

ARTÍCULO 238. MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A -CISA-, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley.

El registro de la transferencia de los inmuebles entre las entidades públicas y CISA estará exento de los gastos e impuestos nacionales asociados a dicho acto.

Transfiérase a título gratuito a favor de Central de Inversiones S.A CISA las acciones de propiedad del Ministerio de Transporte en los Centros de Diagnóstico Automotor - CDA-, sociedades portuarias y terminales de transporte cuyas participaciones accionarias sean iguales o inferiores al 49%. (...)” (subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...).

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (subrayados fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

(...)

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado (...).

(...)

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario” (subrayados fuera de texto).

Asimismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante la Resolución 332 de 2022, establecen:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado”.

Por otro lado, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado con la Resolución 421 de 2023, indica:

“2. MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES

2.1. Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

Si bien los artículos 238 de la Ley 1450 de 2011 y 26 de la Ley 1420 de 2010 establecieron que la transferencia de los inmuebles a CISA se hace a título gratuito y mediante acto administrativo, estos bienes deben continuar reconociéndose como activos de la entidad que los transfiere, hasta tanto se reasignen a otras entidades públicas o se comercialicen. Lo anterior, teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad a CISA se hace con el fin de viabilizar y agilizar la movilización de los activos, constituyéndose CISA, en su calidad de colector de activos públicos, en el administrador de los bienes recibidos para cumplir la finalidad establecida legalmente”.

Por último, a través de radicado CGN N° 20241100000361 del 9 de enero de 2024 dirigido al doctor Nicolás Corso Salamanca, presidente de Central de Inversiones S.A. (CISA), la CGN conceptuó lo siguiente:

“(…) como el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 establece que serán transferidos a la Central de Inversiones S.A. (CISA) los bienes señalados en dicho artículo a título gratuito, CISA evaluará si controla los bienes recibidos desde la fecha de vigencia de la Ley 2294 de 2023 para determinar si debe o no reconocerlos como activo. En consecuencia, CISA aplicará alguno de los siguientes dos tratamientos contables, según cada caso:

A. En caso de que la empresa determine que controla los bienes, CISA los reconocerá atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, según la cual los activos recibidos sin entregar nada a cambio deben reconocerse como un ingreso por subvenciones.

Para tal efecto, CISA debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno o la subcuenta 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según el tipo de entidad de la cual provengan los bienes.

(…)

B. En caso de que la empresa determine que no controla los bienes, CISA continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno los activos se definen como aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, donde el control se relaciona con la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

La evaluación del control incluye aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En consecuencia, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos referidos.

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecen que los gastos por subvenciones se reconocerán cuando se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, activos monetarios o no monetarios sin recibir nada a cambio. Así pues, la entidad transferidora del activo reconocerá un gasto en el resultado del periodo en el momento en que surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

No obstante, en caso de que la entidad conserve el control del activo continuará reconociéndolo en sus estados financieros.

Por lo anterior, tanto Central de Inversiones S.A. (CISA) como aquellas entidades de gobierno que deben transferirle a esta empresa, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones, aplicarán alguno de los siguientes tratamientos contables, según cada caso:

1- Cuando la entidad de gobierno transfiera el control de los bienes a CISA

En el momento en que se realice la entrega del activo, la entidad de gobierno debitará la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO.

Por su parte, CISA reconocerá los bienes atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, según la cual los activos recibidos sin entregar nada a cambio deben reconocerse como un ingreso por subvenciones.

Para tal efecto, CISA debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2- Cuando la entidad de gobierno no transfiere el control de los bienes a CISA

En caso de que la entidad de gobierno determine que aún tiene control sobre los activos, y estos son bienes inmuebles, continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023.

De igual manera, aunque las participaciones accionarias no se encuentran reguladas en el mencionado procedimiento, la entidad continuará reconociendo estos activos en sus estados financieros.

Asimismo, CISA continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023.

Sin embargo, lo indicado en este numeral se aplicará hasta que se emita la reglamentación sobre el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 que permita definir el tratamiento contable correspondiente con la realidad del hecho económico.

CONCEPTO No. 20241100014191 DEL 02-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Efecto de la corrección de un error sobre el patrimonio contable

Doctora
 DIANA JANNETH PINEDA GUTIÉRREZ
 Técnico Administrativa
 Contraloría Municipal de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010016492 del 21 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“- ¿la entidad cierra la vigencia 2023 con un patrimonio con saldo negativo, es procedente esta acción o se está incurriendo en un error?”

Antecedentes.

La entidad mediante observaciones administrativas realizadas por la Auditoría General de Nación, se hicieron ajustes los cuales se afectó el patrimonio así:

Hallazgo administrativo nro.10, por el doble registro de la cuenta por cobrar por concepto de sentencia en contra de la CMA en segunda instancia.

(...)

En ese orden de ideas se hace la reclasificación, también afecto el patrimonio la perdida en el estado de Resultados para efectos de ilustración quedo asi el patrimonio:

PATRIMONIO	(188.335.434)
	(189.335.434)
3.1 HACIENDA PUBLICA	
3.4.05 CAPITAL FISCAL	(79.056.167)
3.1.09 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES	88.058.208
3.1.10 RESULTADOS DEL EJERCICIO	(198.337.475)
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	548.722.473

Es así como el total del patrimonio termina en negativo generándose incertidumbre al respecto si es el deber ser o estamos en un error? Y de ser así como se subsana, además se consulta otras entidades para ver el total del patrimonio y encuentro que en muchas entidades es de saldo negativo, esta consulta se hace con el fin de saber si es un error y como se solucionaría o si es posible que esta cuenta sea de saldo negativo para una entidad como la nuestra que al final de cada periodo contable siempre da como resultado del ejercicio perdida pues es sabido que las Contraloras Territoriales no pueden crecer más del IPC y los gastos superan los ingresos además porque solo se reciben las cuotas de auditaje y de fiscalización por concepto de funcionamiento sin recibir ningún otro ingreso adicional.

En este sentido se eleva la solicitud con el fin de aclarar y dar saber si es procedente o no”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

3. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

4. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la

capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.3. Patrimonio

72. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal” (Subrayado fuera de texto).

Además, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342/2022 y 285/2023, establecen:

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es preciso señalar que la Contraloría Municipal de Armenia es una entidad sujeta al ámbito de la Resolución 533 de 2015 que debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Además, las entidades de gobierno, sin importar su estatus legal, ofrecen bienes o servicios de manera gratuita o a precios que no reflejan su costo real; esto se debe a que no buscan obtener ganancias, sino cumplir con objetivos sociales o económicos y su financiamiento proviene principalmente de los impuestos y otras contribuciones que recauda el Estado, así como de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales.

Adicionalmente, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define como error a las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados.

Por consiguiente, si al corregir el registro contable relacionado con el hallazgo administrativo de la Auditoría General de Nación, la Contraloría Municipal de Armenia obtiene como resultado su patrimonio con saldo negativo, esto no se considerará un error contable. Lo anterior debido a que el patrimonio de una entidad de gobierno corresponde al conjunto de bienes y derechos que posee, una vez deducidas todas las deudas contraídas para cumplir con su cometido estatal; más aún, si se tiene en cuenta que la entidad de gobierno no tiene fines de lucro, sino que debe cumplir con los objetivos constitucionales y misionales que le fueron encomendados.

CONCEPTO No. 20241100015881 DEL 10-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Depuración contable de los elementos reconocidos como propiedades, planta y equipo en los estados financieros.

Doctora
 LUZ ÁNGELA CRISTANCHO CORREDOR
 Jefe Oficina Jurídica
 Gobernación de Santander
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010019962 del 11 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) con el propósito de solicitar concepto a la Contaduría General de la Nación, en relación con el mecanismo legal o contable que se pueda emplear para la determinación de la titularidad de bienes muebles, vehículos, que actualmente se encuentran en uso por parte de la Secretaría de Salud del Departamento de Santander y que se requiere, por su estado obsolescencia, proceder a enajenación. Ello por cuanto no se determina en los documentos propiedad de estos vehículos, el titular y el mecanismo de traspaso a la Secretaría de Salud, con lo cual se presentan limitaciones para proceder a su enajenación.

En el evento en que no resulte viable, por carecer de la titularidad jurídica, realizar los traspasos mediante la subasta de bienes muebles inservibles, mediante qué operación legal o contable se pueden excluir estos activos del inventario a cargo del Departamento (...).

En comunicación telefónica del 09 de mayo de 2024, el doctor Briam Ferney Parra Díaz, Director Administrativo de Recursos Físicos de la Gobernación de Santander, aclara que los bienes a los cuales se hace referencia en la consulta se encuentran reconocidos contablemente como parte de las propiedades, planta y equipo de la entidad.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

Ahora bien, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo dispone:

“ARTÍCULO 21. FUNCIONARIO SIN COMPETENCIA. Si la autoridad a quien se dirige la petición no es la competente, se informará de inmediato al interesado si este actúa verbalmente, o dentro de los cinco (5) días siguientes al de la recepción, si obró por escrito. Dentro del término señalado remitirá la petición al competente y enviará copia del oficio remisorio al peticionario o en caso de no existir funcionario competente así se lo comunicará. Los términos para decidir o responder se contarán a partir del día siguiente a la recepción de la Petición por la autoridad competente” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

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

En virtud de lo anterior, es preciso señalar que la CGN no es competente para definir el mecanismo u operación legal por medio de la cual se defina la titularidad o enajenación de los bienes referidos en su consulta, por cuanto dicho asunto no obedece a un asunto de carácter contable. Así las cosas, le corresponde a la entidad, con el apoyo de su área jurídica, evaluar de cara a lo establecido en el ordenamiento jurídico colombiano el mecanismo u operación legal por medio de la cual defina la titularidad de los bienes, así como la enajenación de los mismos.

Ahora bien, en atención a que en su comunicación consulta mediante qué operación contable se pueden excluir los activos de propiedades, planta y equipo a cargo del Departamento, es preciso señalar que la CGN regula el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelaciones de las propiedades, planta y equipo en los estados financieros de las entidades públicas; lo cual difiere del manejo o control administrativo del área de almacén de tales entidades.

Así pues, por ejemplo, de acuerdo con los criterios definidos en la Norma de propiedades, planta y equipo, se establece que deben ser reconocidos en los estados financieros como tales los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, que se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses, que no se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado, ni distribuirse en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

En este sentido, si su consulta se refiere a la exclusión de estos bienes en el inventario administrativo de la entidad, es preciso señalar que la CGN tampoco sería competente para pronunciarse, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación; y correspondería al Departamento evaluar el asunto objeto de consulta de cara a lo definido en su manual para la administración de bienes, o el documento que haya expedido donde se establezcan los parámetros y responsables del manejo de dichos bienes.

Ahora bien, si su consulta se refiere a la baja en cuentas de los bienes reconocidos en los estados financieros de la entidad como propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que la entidad les dará de baja en cuentas cuando pierda el control sobre los bienes o cuando no espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, lo cual se reconocerá en el resultado del periodo.

Adicionalmente, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por lo cual, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la respectiva partida deja de cumplir la definición de activo, lo cual ocurre cuando

la entidad pierde el control sobre un activo, no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación; por cuanto al no ser posible obtener dichos beneficios, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que estos bienes dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Sobre este punto es necesario precisar que el procedimiento para la baja en cuentas de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, por ejemplo, si un bien o derecho no cumple los criterios para su reconocimiento como activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

De conformidad con lo anterior, se precisa que la realización de una depuración de carácter contable para excluir activos de la información financiera, no da lugar o reemplaza el mecanismo u operación legal por medio de la cual se defina la titularidad o enajenación de los bienes, puesto que realizar un registro contable no conlleva a la creación de un hecho económico; sino que con ocasión de no tener expectativa de obtener beneficios económicos o potencial de servicio de los bienes, el sistema contable debe reflejar esa realidad económica, y en cumplimiento de ello se realiza la respectiva depuración contable.

CONCEPTO No. 20241100015911 DEL 10-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Inviabilidad de dejar de reconocer hechos económicos conforme al principio de Devengo, en atención a lo señalado en un convenio u otro instrumento jurídico

Doctor
 JOSÉ DAVID BELTRÁN OBANDO
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100020332 del 12 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente me permito solicitar a Ustedes de manera respetuosa, me indiquen de acuerdo a las normas vigentes en materia contable, si un acuerdo de voluntades entre dos países, para este caso Colombia-Canadá, esta por encima de las normas contables aplicadas para el sector gobierno; esto por cuanto el Ministerio de Defensa Nacional gira recursos entre las vigencias 2022 y 2023 a una fiducia con Canadá, la fiducia gira anticipos a contratistas y proveedores durante la vigencia 2023, pero contablemente no se ha legalizado debido a que el acuerdo entre gobiernos anexa un excel donde manifiesta que los anticipos se comienzan a legalizar hasta el 2024 y 2025”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

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

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, (versión vigente en el 2023) señalaba:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

(...)

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por el principio de Devengo de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se debe efectuar cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por otro lado, el principio de esencia sobre forma señalado en dicho Marco Conceptual establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por lo cual, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

De conformidad con lo anterior, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben realizar el reconocimiento contable de todos sus hechos económicos conforme a lo dispuesto en la regulación contable pública que les sea aplicable, con independencia de que celebren actos jurídicos en donde se establezcan tratamientos que vayan en contravía de la regulación referida, por cuanto la información financiera de las entidades debe cumplir con la característica fundamental de representación fiel.

Así las cosas, en atención a que de su consulta se deriva que existe conflicto entre el principio de Devengo y lo señalado en el instrumento jurídico celebrado por una entidad contable pública, en aplicación del principio de esencia sobre forma prima la esencia económica, de modo que el reconocimiento contable de los hechos económicos debe realizarse cuando estos sucedan y siguiendo los lineamientos señalados en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; y no con posterioridad, aunque en un convenio u otro instrumento jurídico así lo hayan establecido.

CONCEPTO No. 20241100016211 DEL 16-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el reconocimiento de faltantes en efectivo y equivalentes al efectivo.

Doctora
 YOLANDA STELLA CALDERÓN MELO
 Contadora Pública
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010017652 del 02 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que los estados financieros a 31 de enero de 2024, del Concejo Municipal en el que trabaja la consultante, se encuentran con salvedad, debido a la identificación de "falsedad en el saldo de la cuenta de bancos, puesto que se presume que desde tesorería hubo un fraude y se duplicaban los extractos bancarios; y la diferencia o el robo de dinero es aproximadamente más de ciento veinte millones (\$120.000.000) de pesos".

Así mismo, la consultante menciona que, según la antigua administración, se evidenciaron informes y conciliaciones bancarias con una gran cantidad de valores mayores o menores en pagos, y aclara que, el caso ya está en manos de la Fiscalía.

Por lo tanto, en la consulta se solicita que si el saldo en bancos no representa fielmente los hechos económicos de esta cuenta, ¿cómo se podría iniciar con el saldo real de lo que exactamente hay en bancos?, ¿es correcto registrar dicha diferencia en una cuenta por cobrar?, puesto que si se contabiliza en un gasto puede genera un posible déficit.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 5804-FINANCIEROS de la siguiente manera “Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones

pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, el cual puede medirse fiablemente y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Así mismo, indica que la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo, es decir, es información necesaria, libre de sesgos o manipulaciones que sobreestimen o subestimen las partidas o rubros financieros y libre de errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva.

Ahora bien, en virtud del principio de devengo que establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable; la entidad, una vez ha identificado y comprobado que existen faltantes en sus bancos, deberá dar de baja de sus activos dichos recursos, en razón a que no cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual.

Adicionalmente, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, señala que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objetivo de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Por lo tanto, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros contables.

Así las cosas, una vez la entidad ha identificado y comprobado que existen faltantes en sus bancos, deberá dar de baja de sus activos dichos recursos, para lo cual acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, por el valor que corresponda, y debitará la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

En todo caso, le corresponde a la entidad revelar como parte de sus notas a los estados financieros el hecho económico que corresponde al faltante de dinero y los demás que surjan de este.

CONCEPTO No. 20241100016221 DEL 16-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

Señora
SANDRA BRIGGITH GUZMÁN DEVIA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019082 del 08 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) solicito por favor orientación sobre el tratamiento y registro contable de acuerdo al marco normativo de las entidades de Gobierno, en cuanto a los comodatos, tanto para el comodante como para el comodatario”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, sobre el Comodato o préstamo de uso, establece:

“ARTÍCULO 2200. DEFINICIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la

entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

Por otro lado, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, son activos los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Respecto al control, el referido Marco conceptual señala que para determinar quién ostenta el control se deben evaluar aspectos como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, para efectos de establecer cuál de las dos entidades (comodante y comodatario) tiene el control del activo y por lo tanto debe reconocerlo en su situación financiera, es necesario considerar:

- Si el contrato de comodato corresponde a un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- Determinar la entidad que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir la entidad que tiene la capacidad de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar la entidad que asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Validar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

En consecuencia, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, las partes involucradas (comodante y comodatario) deberán realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado en comodato, quien deberá reconocerlo en su información financiera.

Por lo anterior, si la entidad comodante pierde el control del bien, deberá dar de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia, en caso de existir, se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Además de lo anterior, la entidad comodante podrá llevar un control en cuentas de orden deudoras, mediante un débito la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad que recibe el bien reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando por esencia económica, la entidad comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo durante la mayor parte de su vida económica, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Adicionalmente, sobre los temas consultados, la CGN ha emitido diferentes conceptos contables que hacen parte de la Doctrina Contable Pública, la cual puede ser consultada en la página web en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Doctrina Contable Pública.

CONCEPTO No. 20241100017381 DEL 23-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la actualización del valor de un bien producto de un avalúo

Doctor
DOUGLAS ALBERTO LÓPEZ BERNAL
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Salud y Protección Social
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019952 del 11 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) El Ministerio de Salud y Protección Social en el año 2022 realizó la actualización del avalúo de sus bienes inmuebles de su propiedad, planta y equipo, determinando los valores de los terrenos y de las edificaciones, producto de esta actualización el Ministerio procedió a realizar los ajustes contables tanto del valor en libros, como de las depreciaciones (en la cuenta del activo 1685 como la del gasto 5360).

Por otra parte, la Contraloría General de la República en la auditoría financiera realizada a la vigencia 2022, determina un hallazgo en el cual no están de acuerdo con el registro contable que realizó el Ministerio de Salud y Protección Social sobre la actualización del avalúo realizado a los bienes inmuebles para la vigencia 2022.

Solicitud:

De acuerdo con los antecedentes descritos, muy cordialmente les solicitamos nos informen la dinámica contable que se debe realizar, para el registro contable de la actualización del avalúo realizado.

(...)”.

CONSIDERACIONES

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, vigentes para el año 2022, establecían:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición”.

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, vigentes para el año 2024, señalan:

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

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.

(...)

26. 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". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las propiedades, planta y equipo se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, teniendo en cuenta que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno no contempla la actualización del valor de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, los avalúos que se efectúen para efectos contables serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de estos bienes, siempre que existan indicios de deterioro.

Ahora bien, dado que el deterioro del valor de los activos es un componente de la medición posterior de los activos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es preciso mencionar que como mínimo al final del periodo contable debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro para activos que, de conformidad a las políticas contables se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su

estimación atendiendo a los criterios señalados en el señalado Marco Normativo. Adicionalmente, frente a la determinación del deterioro del valor de los activos, el mismo se evalúa conforme a la clasificación del activo, es decir, si es un activo generador de efectivo o no generador de efectivo.

Una vez aclarado que los avalúos técnicos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son únicamente con ocasión a la determinación del deterioro del valor de los activos sobre los cuales existan indicios de deterioro, para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Por lo anterior, si el Ministerio de salud y Protección Social reconoció los valores de los avalúos realizados de los terrenos y las edificaciones y estos no corresponden al valor recuperable o al valor del servicio recuperable, la entidad aplicará para la corrección del error el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores mencionado en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20241100017551 DEL 24-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes devueltos por el comodatario al comodante de conformidad con el contrato de comodato Baja en cuentas de activos
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes devueltos por el comodatario al comodante de conformidad con el contrato de comodato

Doctora
 MARTHA LUCÍA CARO GÓMEZ
 Profesional Especializado (E)
 Corporación Autónoma Regional de Chivor
 Garagoa, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019262 del 08 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de reflejar correctamente las transacciones económicas de la corporación, solicitamos de manera atenta concepto sobre ¿Cuál es el procedimiento para el registro de los bienes devueltos dentro de un contrato interadministrativo de comodato?, bajo las siguientes consideraciones:

El 13 de julio de 2010 se celebró contrato interadministrativo de comodato suscrito entre las empresas públicas de Garagoa S.A E.S.P. y la Corporación Autónoma Regional de Chivor-CORPOCHIVOR, el cual tenía como objeto ‘ENTREGAR A TITULO DE COMODATO POR PARTE DE CORPOCHIVOR A LAS EMPRESAS PUBLICAS DE GARAGOA S.A E.SP. UNA LINEA DE EQUIPOS, DESTINADOS A LA OPTIMIZACION DE LOS PROCESOS DE

SEPARACIÓN REALIZADOS EN LA PLANTA REGIONAL DE RESIDUOS SOLIDOS DE GARAGOA´

Dentro de las obligaciones del comodatario se estableció: Efectuar el adecuado mantenimiento diario, semanal, mensual y semestral de los equipos en mención acorde con los manuales de los mismos para cuyo efecto deberá disponer de personal idóneo para ello ya sea directamente o contratado, e igualmente deberá disponer de los recursos necesarios para tal fin.

Según informes técnicos de la EPGA, los equipos entregados en comodato no se encuentran funcionales, la mayoría de ellos porque sus condiciones constructivas presentan fallas que inciden directamente en su funcionamiento, así como equipos inoperativos, por lo cual en mesas técnicas conjuntas entre las dos entidades la EPGA solicita la terminación del comodato.

Corpochivor, solicita información a Empresas Públicas de Garagoa S.A E.S.P. sobre el registro de los bienes entregados en calidad de comodato y su tratamiento contable durante el plazo de ejecución, quienes indican que dichos bienes no se encuentran registrados en su información financiera.

En Corpochivor se evidencia el registro de los bienes entregados en comodato en cuentas de orden, razón por la cual estos bienes en nuestra entidad no se depreciaron ni se les calculó deterioro alguno.

Con el fin de realizar un correcto ingreso a los activos de la entidad de los elementos devueltos a la terminación del comodato, se solicita concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Si la entidad que tenía el control y beneficios de los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., ¿El registro de los bienes como activos a quien correspondía?
2. Dentro de las políticas contables de Corpochivor se establece que "Posterior a su reconocimiento inicial las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado" Teniendo en cuenta que la depreciación de los bienes es CERO y el deterioro CERO. Para registrar los bienes que se devuelvan al finalizar el comodato en los activos, ¿Corpochivor podría registrar los bienes hoy por el costo de adquisición?"
3. ¿Es posible que al no existir indicios de operatividad, beneficios económicos o potencial de servicio sobre los elementos recibidos, Corpochivor retire dichos elementos de sus cuentas de orden, generando una baja de activos que no involucre una afectación financiera dentro de propiedad planta y equipo?"

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso”.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se

prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios,

que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

53. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe

o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

PREGUNTA 1. Si la entidad que tenía el control y beneficios de los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P. ¿El registro de los bienes como activos a quien correspondía?

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite que una entidad (el comodante) entregue un bien mueble o inmueble a otra entidad (el comodatario) para que haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la obligación de restituir el bien después de terminar su uso en el tiempo acordado.

Ahora bien, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, les corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado en comodato y por lo tanto, quien deberá reconocerlo en su información financiera.

De esta manera, si Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., es quien ejerció control y obtuvo los beneficios económicos de los bienes entregados en comodato, es esta entidad quien debió reconocerlos en su situación financiera, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Ahora bien, la Corporación Autónoma Regional de Chivor, al perder el control del activo debió dar de baja el bien en sus estados financieros. Adicionalmente, para efectos de control, le correspondía registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

PREGUNTA 2. Dentro de las políticas contables de Corpochivor se establece que "Posterior a su reconocimiento inicial las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos

la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado" Teniendo en cuenta que la depreciación de los bienes es CERO y el deterioro CERO. Para registrar los bienes que se devuelvan al finalizar el comodato en los activos, ¿Corpochivor podría registrar los bienes hoy por el costo de adquisición?"

Bajo el entendido de que quien tenía el control sobre los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., una vez finalizado el tiempo establecido en el contrato de comodato y se generó la devolución de los bienes, le corresponde a la Corporación Autónoma Regional de Chivor aplicar lo señalado en el párrafo 23 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, reconociendo los activos por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por su costo de reposición, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 442829- Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, deberá cancelar las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

PREGUNTA 3. ¿Es posible que al no existir indicios de operatividad, beneficios económicos o potencial de servicio sobre los elementos recibidos, Corpochivor retire dichos elementos de sus cuentas de orden, generando una baja de activos que no involucre una afectación financiera dentro de propiedad planta y equipo?"

El Marco Conceptual establece que la información financiera de propósito general es útil cuando presenta hechos relevantes, es decir, es información material y de valor predictivo y/o de valor confirmatorio, que es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. Por lo tanto, la relevancia es un aspecto específico que establece cada entidad en cuanto a la naturaleza y magnitud de cada partida que afecta la información financiera de propósito general.

Así las cosas, una entidad reconocerá un activo cuando este cumpla con la definición de activo establecida en el Marco Conceptual y atienda a la política de relevancia definida por la entidad para el reconocimiento de un activo.

En este sentido, si en el momento de la devolución de los bienes entregados en comodato, la entidad comodante evalúa que los bienes recibidos no cumplen con la definición de activo, por cuanto no espera a futuro obtener un potencial de servicio o beneficios económicos por su uso o enajenación, cancelará las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

CONCEPTO No. 20241100017661 DEL 27-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Activos intangibles Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos intangibles provenientes de un proyecto de investigación y desarrollo adquirido

Doctora
 DIANA CRISTINA MOLINA GARCÍA
 Profesional especializado
 Contraloría General de la República
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010020342 del 12 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En desarrollo de la Auditoría Financiera que actualmente adelanta la Contraloría General de la República al Consejo Superior de la Judicatura ‘C.S.J’ Rama Judicial- Consejo Superior de la Judicatura- Código institucional 012400000, a la vigencia fiscal 2023, se solicita su gestión para el envío de la regulación contable – doctrina donde se puede evaluar este hecho económico, referente a la ejecución del contrato y la cesión de derechos patrimoniales y propiedad intelectual, a continuación, relacionado.

En Contrato de Cesión de Derechos Patrimoniales y Propiedad Intelectual del citado contrato (194 del 2020), ejecutado por valor de \$15.454.050.000; se reconoció, la totalidad del contrato en la subcuenta 511115 Procesamiento de información. Adjunto documentos soportes.

Lo anterior, con fines de evaluar, el reconocimiento contable, conforme al marco normativo para entidades de Gobierno”.

CONSIDERACIONES

El Contrato de cesión de derechos patrimoniales y propiedad intelectual, suscrito entre la NACIÓN – CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA (cesionaria) y el CONSORCIO FABRICA CSJ S&S 2020 (cedente), estipula:

“(...) han acordado suscribir el presente contrato de cesión de derechos patrimoniales de autor y propiedad intelectual, que se rige por las Leyes 23 de 1982 y 1450 de 2011 y demás disposiciones que regulan la materia, sujeto a las siguientes cláusulas:

PRIMERA: ANTECEDENTES Con fecha 28 de diciembre de 2020, la NACIÓN - CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA y el CONSORCIO FABRICA CSJ S&S 2020 suscribieron el contrato de Prestación de Servicios 194 de 2020, cuyo objeto es: "Contratar la prestación del servicio de fábrica de Código fuente, documentación y entregables generados en las actividades y requerimientos atendidos para la Rama Judicial, que incluya desarrollos, mantenimiento y soporte para aplicativos de la entidad.

SEGUNDA: OBJETO El CEDENTE transfiere de manera total y sin limitación alguna al CESIONARIO todos los derechos patrimoniales de autor y propiedad intelectual sobre código fuente, documentación y entregables generados en las actividades y requerimientos atendidos en desarrollo del objeto del contrato de prestación de servicios 194 de 2020.

(...)

SÉPTIMA: LA NACIÓN - CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA podrá realizar cambios, mejoras o modificaciones a los programas fuentes entregados, documentación y todos los entregables generados.

(...)

NOVENA: REMUNERACIÓN La presente cesión de realiza a título gratuito, producto de la ejecución del contrato No. 194 de 2020.

DÉCIMA: CONDICIONES Y LEGITIMIDAD DE LOS DERECHOS CEDIDOS: El CEDENTE declara que es el único titular de los derechos patrimoniales y propiedad intelectual que por este acto son cedidos AL CESIONARIO y en consecuencia, puede disponer de ellos sin ningún tipo de limitación o gravamen. (...) (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL.

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

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 331 de 2022, vigentes para el año 2023, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o

intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con respecto al reconocimiento, como activo o como gasto, de un bien adquirido, la entidad de gobierno deberá realizar una evaluación para determinar si cada código fuente y entregable generado en las actividades y requerimientos atendidos en desarrollo del objeto del contrato de prestación de servicios 194 de 2020 cumple en primera instancia con la definición de activo.

Es así como el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, para el reconocimiento de un activo se debe cumplir con i) la definición de este elemento establecida en el marco conceptual; ii) el criterio de materialidad para el reconocimiento de estos elementos, establecido en las políticas contables de la entidad; y iii) los criterios de reconocimiento dependiendo del tipo de activo al que pertenecen, según el bien y el propósito para el cual son adquiridos.

Ahora bien, de acuerdo con la Norma de activos intangibles, se reconocerán como tales, aquellos recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, prevé usarlo durante más de 12 meses y no espera venderlos ni distribuirlos de forma gratuita en el curso normal de la operación y puede realizar mediciones fiables. En consecuencia, se reconoce un activo intangible adquirido, si:

- El activo es identificable, es decir, que es susceptible de separarse de la entidad, con independencia de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación.
- El activo controlado por la entidad genera potencial de servicio, esto es cuando le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o mejorar la prestación de los servicios.
- El activo cuenta con una medición fiable basada en evidencia objetiva de las transacciones relacionadas con este y se puede medir usando variables monetarias cuantificables.

En concordancia con lo mencionado, si en el momento de la adquisición del bien la entidad determinó que este no cumplía con lo mencionado para ser reconocido como un activo intangible, entonces se debió reconocer un gasto en el resultado del periodo. Contrario a esto, si el bien adquirido cumplía con los criterios de reconocimiento señalados en el párrafo dos de estas conclusiones para ser reconocido como activo intangible, pero la entidad no lo hizo, debe corregir el error conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores; para lo cual registrará un débito en la subcuenta 197090-Otros activos intangibles de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por último, es pertinente señalar que, para el caso de las erogaciones incurridas con el fin de realizar adecuaciones, mantenimientos preventivos o correctivos, y actualizar los aplicativos y sistemas, la entidad debe diferenciar entre aquellas que corresponden a adiciones y mejoras, de otro tipo de erogaciones. Entendiéndose por adiciones y mejoras aquellas erogaciones que contribuyen a aumentar la vida útil del activo intangible, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y

servicios, o reducir significativamente los gastos o costos. Así, aquellos desembolsos que correspondan a adiciones y mejoras aumentarán el costo del activo intangible y afectarán el cálculo de su amortización; mientras que aquellas que no lo sean, deben ser reconocidas como gasto en el respectivo periodo.

CONCEPTO No. 20241100017671 DEL 27-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctor
 JUAN ESTEBAN GIRALDO RAMÍREZ
 Coordinador Grupo de Bienes
 Subdirección Administrativa
 Defensoría del Pueblo
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024642 del 06 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a los temas brindados en la ‘Capacitación aplicada sobre la regulación contable pública’, en relación con los bienes devolutivos cuyo primer uso corresponde al año 2001, es decir, con más de 22 años de servicio y equipos de cómputo con más de 15 años de uso, que han sido revalorizados según la parametrización de nuestras políticas contables, pero por conservar aun la capacidad operativa y misional del ente Público y que cumplen la atención para los procesos de la entidad.

¿Queremos consultar hasta qué tiempo de vigencia, pasados los años de vida útil, se pueden seguir revalorizando estos inventarios, si aún siguen prestando servicio y beneficios a la Entidad?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. (...). Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. (...).

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto,

refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para

suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de

mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

26. 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". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo señala que se reconocerán como tales los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Los elementos clasificados como propiedades, planta y equipo se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, de acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno; por lo tanto, no se contempla la actualización del valor de los bienes de propiedades, planta y equipo.

En este sentido, los avalúos que se efectúen para efectos contables serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos, siempre que existan indicios de deterioro. Por lo que, en atención a que el deterioro del valor de los activos es un componente de la medición posterior de los activos, es preciso mencionar que como mínimo al final del periodo contable debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro para activos que, de conformidad a las políticas contables se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su estimación atendiendo a los criterios señalados en el mencionado Marco Normativo.

Adicionalmente, frente a la determinación del deterioro del valor de los activos, el mismo se evalúa dependiendo de si es un activo generador de efectivo o es un activo no generador de efectivo, para lo cual, se aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Ahora bien, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad de gobierno, indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) Se ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la revisión anual de la estimación contable correspondiente a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Por lo tanto, la entidad deberá realizar la corrección del error, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el hecho de que se encuentran en uso activos que han alcanzado una depreciación completa.

No obstante, es de precisar que la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre los bienes de su propiedad, con independencia de que estos cumplan con los criterios para ser reconocidos o no como activos en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20241100017691 DEL 27-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Corrección de error derivado del cálculo impreciso de la depreciación en aplicativo contable
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Corrección de error derivado del cálculo impreciso de la depreciación en aplicativo contable

Señora
YENNY MILENA BAEZ
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100022662 del 24 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) hay alguna ley que me obligue a tener un aplicativo que deprecie activos de forma diaria pues tengo uno que realiza la depreciación de forma mensual y cuando realizo el cierre el me genera el valor de la alícuota mensual, el caso es que compro un activo en diciembre 20 de año 2023 y este hace el cálculo por 30 días es decir del 20 de diciembre al 20 de enero de 2024 y queda la depreciación en enero de 2024 con la alícuota mensual de 30 días es decir la parametrización y el cálculo sistemático estaría errado? estaría incumpliendo alguna norma o ley que me diga que se debe hacer por los días?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos” (subrayados fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

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

(...)

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

(...)

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. (...).

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 (...)."

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

22. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

25. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos" (subrayados fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (...).

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 empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. (...)"

Por último, la Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

"4.4. Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

Tratándose de comprobantes y libros de contabilidad, está prohibido alterar el orden cronológico en que se presentan los hechos económicos. En los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas; en este caso, los asientos contables que se realicen en los libros auxiliares deben reflejar los movimientos correspondientes producto del ajuste efectuado" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

Para este caso en particular, en que el aplicativo contable deprecia los activos de forma mensual, pero se adquiere un activo el 20 de diciembre de 2023 lo cual implica que el periodo de depreciación es inferior a un mes, se está incurriendo en un error al no representar fielmente la realidad económica de la entidad o la empresa.

Así pues, la entidad de gobierno o empresa deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del marco normativo que le aplique, según el cual, los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad o la empresa 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.

Cuando los errores son descubiertos en el mismo periodo en que se cometen se deben corregir antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. Ahora bien, si dichos errores corresponden a periodos anteriores deben ser corregidos 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.

Así mismo, como lo indica la Norma de proceso contable y sistema documental contable, en los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas.

Así pues, la entidad o empresa corregirá el error relacionado con la sobreestimación de la depreciación para el periodo afectado dependiendo del momento en que haya descubierto el error así:

- Si el error fue descubierto en el mismo periodo en que se cometió, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, en un nuevo comprobante, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTO, en donde se haya registrado el mayor valor de la depreciación.
- Si el error corresponde a un periodo anterior, en un nuevo comprobante, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO en donde se haya registrado el mayor valor de la depreciación y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el caso de entidades de gobierno, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el caso de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Por lo anterior, cuando la entidad o empresa ajusta el error de la depreciación del periodo afectado, es decir, en el mes en cual se adquiere el bien, a partir del siguiente mes no se

presentará este tipo de problema si su aplicativo contable deprecia mensualmente los bienes.

CONCEPTO No. 20241100017811 DEL 28-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable del reintegro por parte de la ARL de los aportes patronales a salud y pensión cuando el trabajador es incapacitado temporalmente.

Doctora

IVONNE ASTRID GUALDRÓN VILLAMIZAR

Contador

Consejo Superior de la Judicatura - Dirección seccional de Administración Judicial de Bucaramanga

Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019582 del 10 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Caso 1: Cuando la ARL reconoce una incapacidad de origen laboral o enfermedad profesional temporal, reintegra los días del ausentismo y adicionalmente, la ARL le reconoce al empleador el valor pagado por cotizaciones a Salud y Pensión del trabajador incapacitado.

Cuando se presenta un cambio de vigencia y debido a los tiempos necesarios para que el reintegro realizado por la ARL sea asignado al empleador en SIIF mediante la creación de un DRXC (Documento de recaudo por clasificar) se podrán presentar reintegros de vigencia anterior, por ejemplo: incapacidades y aportes patronales de salud y pensión pagadas en la vigencia 2022 y el reintegro asignado a la Entidad en 2023 sin que sea posible disminuir el valor del gasto por el aporte patronal salud y pensión; (...) cual es la cuenta contable en la que se debe registrar el reintegro que la ARL realiza por aportes patronales de salud y pensión vigencia

(...)

Ya que en ninguna manera la Entidad esta reconociendo en el gasto o en el Ingreso los reintegros recibidos de la ARL respecto de incapacidades; la consulta realizada menciona los reintegros que realizada la ARL por concepto de aportes patronales de salud (8.5%) y pensión (12%) respecto de las incapacidades reconocidas, a manera de ejemplo se presenta el siguiente caso:

(...)

La consulta presentada se refiere al reintegro que realiza la ARL al empleador por concepto de los aportes patronales de salud y pensión en proporción a los días de incapacidad, aportes que el empleador ya pago mediante el operador PILA. Por lo cual se mencionan cuentas de gasto en la consulta”.

CONSIDERACIONES

La ley 1562 de 2012, por la cual se modifica el Sistema de Riesgos Laborales y se dictan otras disposiciones en materia de Salud Ocupacional, establece:

“Artículo 5°. Ingreso base de liquidación. (...)

Parágrafo 2°. Para el caso del pago del subsidio por incapacidad temporal, la prestación será reconocida con base en el último (IBC) pagado a la Entidad Administradora de Riesgos Laborales anterior al inicio de la incapacidad médica las Administradoras de Riesgos Laborales deberán asumir el pago de la cotización a pensiones y salud, correspondiente a los empleadores o de los trabajadores independientes, durante los períodos de incapacidad temporal y hasta por un Ingreso Base de Cotización equivalente al valor de la incapacidad. La proporción será la misma establecida para estos sistemas en la Ley 100 de 1993” (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

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

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

(...)

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.

(...)

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.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar cuando se tenga el derecho de reembolso legalmente exigible, según las disposiciones normativas vigentes, para lo cual se aplicará integralmente la norma de Cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con base en el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, por lo cual, sobre el valor que debe asumir la ARL por concepto de aportes patronales a salud y pensión, la entidad deberá reconocer la cuenta por cobrar en el momento en que se cumplen las condiciones y obtenga el derecho de cobro, mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 251122-Aportes a fondos pensionales – empleador y 251123-Aportes a seguridad social en salud – empleador de la cuenta 2511-ABENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Ahora bien, si la entidad ha reconocido el gasto por las cotizaciones patronales a salud y pensión del trabajador incapacitado temporalmente y de manera posterior obtiene el derecho de cobro a la ARL, deberá efectuar alguno de los siguientes registros:

i. Debitar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditar la subcuenta correspondiente de la 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, si el derecho de cobro se obtiene en el mismo periodo en que se reconoció el gasto.

ii. Debitar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditar la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS, si el derecho de cobro se obtiene en el periodo siguiente al del reconocimiento del gasto.

iii. Debitar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la entidad cometió un error, al tener la información disponible sobre el derecho de reembolso en el periodo anterior y no reconoció en ese periodo el hecho económico. En este sentido, atenderá a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100018521 DEL 29-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registro contable de las cuentas por pagar canceladas con recursos de derechos en fideicomiso. Tratamiento contable de las obras realizadas por patrimonio autónomo y entregadas a la comunidad.

Doctora
 MIRELLA SANDRA CAMELO QUIMBAYO
 Asesor II - Líder ETG Financiera (E)
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010020482 del 12 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Adaptación ejecuta los recursos de inversión a través de patrimonios autónomos, creados mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos vigentes, entre los cuales se encuentra el contrato de Fiducia Mercantil 3-1-23-139 de fecha 28 de septiembre de 2011, celebrado entre el Fondo Adaptación y Fiduciaria la Previsora S.A. Fiduprevisora S.A. y Contrato de Fiducia Mercantil No. 049 del 25 de mayo de 2012, celebrado entre el Fondo Adaptación y el Consorcio FADAP 2012.

En virtud de lo anterior las FIDUCIARIAS, con los recursos recibidos, deberán administrar, invertir y efectuar los pagos que le sean solicitados por el FIDEICOMITENTE.

Es pertinente señalar, que el Fondo Adaptación aplica el procedimiento de Recursos Entregados en Administración, en especial lo relacionado con Encargos Fiduciarios o Fiducia Pública de administración y pagos, por lo anterior, con base en la información que suministre la Fiducia se registran los activos, pasivos, ingresos y gastos asociados a ejecución de obras previamente contratadas.

Es decir, no hay causación previa, solo se contabiliza con los reportes de pagos remitidos diariamente por la Fiducia.

No obstante, desde la Oficina de Control Interno se ha glosado que se debe realizar causación mediante comprobantes manuales de los informes parciales de obras recibidas por parte de los contratistas, pese a que no ha surtido el trámite de pago ante la Fiducia, con todos los soportes de legalidad pertinentes, ejemplo informe de supervisión con recibido a satisfacción, facturación electrónica y demás.

Es decir que, con los informes parciales de los sectores el Fondo reconoce de forma manual la entrega por parte del contratista a la entidad o al beneficiario final, así:

Cuenta	Detalle	Debe	Haber
1505 55	Bienes Producidos Gasto Público Social	XXX	
1520	Productos en Proceso		XXX

Adicionalmente, cuando es recibido por parte de los sectores los informes parciales de obra que no necesariamente han surtido el trámite de pago, y en la mayoría de los casos son obras que han entregado al fondo o la comunidad, implicando una salida de la cuenta de Inventarios específicamente de la cuenta 1520- Productos en Proceso, y dado a que dicha cuenta queda con saldo negativo se realiza la causación de esta cuenta así:

Cuenta	Detalle	Debe	Haber
1520	Productos en Proceso	XXX	
24	Cuenta por pagar		XXX

Esto ha generado duplicidad en el reconocimiento de las cuentas 1520- Productos en Proceso y en las cuentas por pagar causada al contratista, dado que el reconocimiento que se realiza con el reporte de la fiducia es el siguiente:

Cuenta	Detalle	Debe	Haber
1520	Productos en Proceso	XXX	
24	Cuenta por pagar		XXX
24	Cuenta por pagar	XXX	
1926	Derechos en Fideicomiso		XXX

Cabe mencionar, que dichos registros deben ser reversados cuando la Fiducia reporte el pago efectivo, sin embargo, generalmente no coincide con el valor inicialmente causado con el reporte recibido por los sectores.

Por lo anterior, se solicita concepto donde se indique:

1. Si para la causación de la cuenta por pagar, la Entidad debe seguir aplicando el procedimiento de Recursos Entregados en Administración en el numeral '1.2.1.3.

Actualización de los derechos fiduciarios Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.', o por el contrario realizar la causación con la información recibidas de las áreas de gestión sobre el avance de ejecución en la entrega de obras.

2. Qué registro contable aplica para los casos cuando se reciben las obras por parte del contratista y a su vez son entregados a la comunidad, cuando no han surtido los trámites de pago al contratista y por ende no han sido registrados en la contabilidad como ingreso a la cuenta de inventarios. Pero con la entrega de la obra a la comunidad, si aplicaría una salida del inventario”.

En comunicación telefónica del 25 de abril de 2024, la doctora Ena Luz Espitia Cabrales del Fondo Adaptación indica que la consulta hace referencia a los patrimonios autónomos que han sido constituidos a través de fiducia mercantil y no a encargos fiduciarios o fiducias públicas.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...), previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864- Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035- Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...), previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta

192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...). No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, atendiendo al principio de Devengo del Marco Conceptual, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del periodo contable, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la entidad entrega recursos en administración a patrimonios autónomos creados por la entidad a través de fiducia mercantil, el tratamiento contable de estos recursos se hará según lo indicado en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del procedimiento.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede a dar respuesta a sus inquietudes, de la siguiente manera:

Pregunta 1.

La entidad deberá mantener actualizada la información de los recursos entregados al patrimonio autónomo de acuerdo con la información que le sea suministrada por la sociedad fiduciaria, conforme lo indica el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios.

Para ello, la entidad solamente reconocerá en su información financiera las variaciones que se presenten en los saldos por los ingresos o gastos generados con los recursos entregados al patrimonio autónomo, lo cual implica que la entidad no debe reconocer en su contabilidad los activos, pasivos, ingresos o gastos que se generen por la ejecución realizada por parte del patrimonio autónomo, como lo son las cuentas por pagar que surgen por el avance en la ejecución de las obras que desarrolla el patrimonio en cumplimiento de su finalidad.

Pregunta 2.

Como se indicó previamente, en aplicación del numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del procedimiento, la entidad solamente reconocerá en su contabilidad los saldos de los recursos que se encuentren en el patrimonio autónomo, por lo que, cuando los menores valores obedezcan a la entrega de bienes ejecutados por el patrimonio autónomo a la comunidad, por cuanto su finalidad era la distribución gratuita en cumplimiento de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta denominada Asignación de bienes y servicios de la cuenta que corresponda del grupo contable 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20241100019131 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cuentas por pagar al cierre contable por bienes y servicios recibidos

Doctora
 OLGA LUCÍA ORDUZ BUENO
 Coordinación Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010020172 del 12 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Transporte previo al cierre de cada vigencia emite una Circular de cierre contable y financiera en la cual señala las actividades que las distintas dependencias de la entidad deben realizar para un cierre contable, presupuestal y tesimal exitoso. En dicha circular se establecen entre otras unas fechas límites en las cuales los proveedores de bienes y servicios deben presentar sus documentos de cobro, informes de supervisión, actas de recibo a satisfacción y los demás documentos que sean necesarios para el trámite de pagos; todo esto en aras de garantizar, en cumplimiento de los principios de devengo y de esencia sobre forma, que los hechos económicos y financieros sean reconocidos dentro de la vigencia.

Sin embargo, en algunos casos particulares se presentan situaciones como las que se describen a continuación:

1. Los bienes o servicios son recibidos a satisfacción antes del 31 de diciembre, pero las facturas electrónicas o los documentos de cobro y los informes de supervisión y demás documentos requeridos para el trámite de pago son emitidos con posterioridad a dicha fecha. El recibo a satisfacción del bien se da por la aceptación mediante documento de ingreso al almacén.

2. Los bienes o servicios son facturados por el proveedor antes del 31 de diciembre junto con todos los documentos requeridos para trámite de pago expedidos por el proveedor y por el Supervisor del contrato, pero SIIF Nación no refleja la factura imposibilitando su obligación por cadena presupuestal antes de terminar la vigencia y solamente pueden ser obligados en SIIF nación en la vigencia siguiente.

3. Las facturas electrónicas o documentos de cobro y los documentos de supervisión son expedidos con posterioridad al 31 de diciembre, pero los servicios si fueron recibidos por la entidad, tal es el caso de arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, cuota de administración, seguros, servicios de vigilancia, de aseo y cafetería, entre otros.

Si bien el Instructivo de cierre e inicio de período contable señala que 'Aplicación del principio de devengo en el reconocimiento de las 'Cuentas por pagar presupuestales'. Cuando se trate de hechos económicos en los cuales se ha materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios, con independencia que esto configure o no cuentas por pagar presupuestales y se tenga o no la disponibilidad del PAC, corresponde a las entidades públicas efectuar su reconocimiento en aplicación de los principios de contabilidad'. (Subrayado fuera de texto).

No obstante, el Ministerio ha venido reconociendo los hechos económicos mediante el uso del atributo contable 40-Bienes, servicios, impuestos y transferencias causados, quedando reconocido el gasto en la vigencia, se consulta:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la entidad a los hechos económicos señalados en los numerales 1º, 2º y 3º del presente documento, teniendo en cuenta que la finalizar del período y de acuerdo con la parametrización de SIIF Nación se deben constituir las respectivas reservas presupuestales aun cuando se dio la materialización del recibo de bienes o la prestación de servicios al 31 de diciembre de la respectiva vigencia?

2. ¿Qué se debe interpretar o explicarse por el concepto "materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios" a que se refiere el documento IMPLEMENTACIÓN DEL ATRIBUTO CONTABLE "40-BIENES, SERVICIOS, IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS CAUSADOS" EN EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA (SIIF) NACIÓN emitido por la Contaduría General de la Nación?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento” (Subrayado fuera de texto).

Además, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

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

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

documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

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

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se debe reconocer como pasivo las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse de forma fiable.

En consecuencia, cuando el Ministerio de Transporte obtenga el control del bien adquirido o reciba a satisfacción el servicio contratado, en cumplimiento del principio de Devengo y la definición de pasivo establecida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deberá reconocer el activo o gasto y el pasivo respectivo, con independencia de los registros presupuestales que deba realizar atendiendo a la normativa presupuestal.

Ahora bien, como en su consulta hace referencia a los documentos donde se reciben bienes y a los documentos de cobro como facturas electrónicas, es de precisar que las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos idóneos donde se puedan verificar y comprobar los hechos económicos. Por lo tanto, la CGN no establece de forma concreta los soportes para cada uno de los hechos económicos que pueden presentarse en las entidades, por cuanto ello corresponde establecerlo a cada una atendiendo a la naturaleza del hecho económico; en este sentido, es el Ministerio de Transporte quien deberá establecer los soportes idóneos que permitan reconocer, medir y comprobar adecuadamente el registro de los elementos de los estados financieros.

Pregunta 2.

2. ¿Qué se debe interpretar o explicarse por el concepto “materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios” a que se refiere el documento IMPLEMENTACIÓN DEL ATRIBUTO CONTABLE “40-BIENES, SERVICIOS, IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS CAUSADOS” EN EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA (SIIF) NACIÓN emitido por la Contaduría General de la Nación?”

El citado documento hace referencia a la recepción de bienes y servicios, y su reconocimiento en el SIIF-Nación, en el contexto de las instrucciones emitidas por la CGN que deben atender las entidades para el cierre e inicio de periodo contable, en las que se menciona la aplicación del principio contable de devengo en el reconocimiento de las cuentas por pagar presupuestales:

“Cuando se trate de hechos económicos en los cuales se ha materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios, con independencia que esto configure o no cuentas por pagar presupuestales y se tenga o no la disponibilidad del PAC, corresponde a las entidades públicas efectuar su reconocimiento en aplicación de los principios de contabilidad. (Subrayado fuera de texto)

Por ello, el sistema dispone la funcionalidad de registros manuales y en la etapa de la obligación presupuestal, debe seleccionar el Atributo Contable que cancele el pasivo constituido en el devengo al efectuar el pago, como, por ejemplo: los Atributos Contables “40-BIENES, SERVICIOS, IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS CAUSADOS” (...).”

Por lo anterior, se entiende la materialización del recibo de bienes o la prestación del servicio, cuando estos cumplen con las características para el reconocimiento de activos y gastos, mediante la obtención del control o el recibo a satisfacción del servicio contratado, con independencia que se cuente o no con la disponibilidad del PAC.

Para tal efecto, la entidad debe dar aplicación a los principios contables, para lo cual el SIIF-Nación dispone de las tipologías contables para efectuar el registro contable mediante la funcionalidad de comprobantes manuales afectando el gasto o el activo y el pasivo que corresponda.

Posteriormente, cuando se cumplan las disposiciones legales, en la etapa de la obligación presupuestal se utiliza el Atributo contable “40-BIENES, SERVICIOS, IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS CAUSADOS”, para cancelar el pasivo constituido previamente.

CONCEPTO No. 20241100019241 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Momento en que se debe realizar la retención en la fuente: en la causación o en el momento de pago.

Doctora
 LILIBETH CALDERÓN CUAVA
 Profesional Universitario en Contabilidad
 Secretaría de Hacienda
 Municipio de Valencia
 Valencia, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100023282 del 29 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Teniendo en cuenta que Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación del nivel municipal (entidades de gobierno) operarán bajo el sistema de caja, para el pago a terceros se tiene en cuenta la emisión de los siguientes procesos CDP, COMPROMISO, ORDEN DE PAGO y EGRESO, en ese orden de ideas, lo primero que ocurre es la causación que se realiza en la orden de pago; para efectos del recaudo de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales estas se deben de realizar cuando se realiza la causación o el pago”.

Mediante llamada telefónica a la consultante, esta señala que la inquietud es ¿en qué momento se debe efectuar la retención en la fuente por la adquisición de bienes y servicios y por obra pública, en el momento de la causación o en el momento del pago?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo” (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

El principio de devengo dispone que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Adicionalmente, el Marco Conceptual define el pasivo como una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Es por ello, que cuando la entidad se encuentra ante hechos que implican la salida futura de recursos que generan beneficios económicos o potencial de servicios, que cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el reconocimiento de pasivos, así como lo dispuesto en la Norma de cuentas por pagar, le corresponde a la entidad registrarlos en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVOS.

Por lo anterior, cuando la entidad obtenga el control del bien adquirido o reciba a satisfacción el servicio contratado, en cumplimiento del principio de Devengo y la definición de pasivo establecida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad reconocerá el activo o gasto y el pasivo respectivo. Además, reconocerá las retenciones a que haya lugar de acuerdo con la normativa aplicable en materia tributaria, con independencia de los registros presupuestales que deba realizar, atendiendo a la normativa presupuestal, y de que el pago se realice posteriormente.

CONCEPTO No. 20241100019271 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Activos intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de licencias para uso de los estudiantes cuya duración es igual o inferior a 12 meses.

Doctora
 BIBIANA ANDREA ROJAS ALZATE
 Profesional Universitario – Contador
 Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010023482 del 29 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia como Institución de Educación Superior y que su eje misional principal es prestar servicios de educación superior, en programas de tecnologías, profesionales y posgrados, requiere adquirir licencias para acceso de los estudiantes, (...); estas licencias se obtienen por un periodo de un año o por menos de un año, en ocasiones la adquisición se realiza por ejemplo, en el mes de agosto del año 2023 y se termina en agosto del 2024, (...) cuál es el registro contable para este tipo de hechos económicos, así mismo, cuál debe ser el tratamiento contable cuando la compra de licencias cubre el mismo periodo contable”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación” (Subrayado fuera de texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo

largo del periodo contable, los cuales están asociados, entre otros aspectos, a la prestación de servicios y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

En ese sentido, la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia deberá reconocer las licencias para uso de los estudiantes como costos al estar asociados con la prestación del servicio de educación. Ahora bien, si estas licencias son adquiridas para el uso por un periodo igual o inferior a 12 meses se reconocerán en el costo, mientras que, si se prevé que serán usadas por más de 12 meses y no se espera venderlas o distribuirlas de forma gratuita, la entidad las reconocerá inicialmente como activos intangibles.

CONCEPTO No. 20241100019301 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento del derecho a recibir los recursos del SGP. Reconocimiento del giro de los recursos del SGP. Reconocimiento del ingreso derivado de la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo. Reclasificación de los recursos disponibles para los FSRI.

Doctor
 MARLON JAVIER DURÁN ABREO
 Asesor externo
 Municipio de Mutiscua
 Mustiscua, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024122 del 2 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Ante la duda sobre el registro contable de los subsidios de los servicios públicos que presta el municipio, me permito hacer la siguiente consulta:

- El municipio, categoría sexta, es un prestador directo (MPD) de los servicios públicos de acueducto, aseo y alcantarillado.
- Presta los servicios a través de su dependencia ‘Unidad de Servicios Públicos Domiciliarios’.
- En cumplimiento de la Ley 142 de 1993 el municipio debe mantener la contabilidad separada para cada uno de los servicios públicos que presta y debe rendir ante la Superservicios los estados financieros por cada uno de ellos de forma separada.
- El municipio debe destinar para los subsidios de acueducto, alcantarillado y aseo el 15% de los recursos del SGP APSB.

- Los Municipios Prestadores Directos (MPD) no pagan subsidios por la imposibilidad de pagarse a sí mismos.

El flujo general de los recursos es el siguiente:

1. El Municipio gira 15% de los recursos de SGP APSB al FSRI.
2. El FSRI gira los recursos para cubrir los subsidios facturados.
3. El municipio con estos recursos y los recaudados por facturación cubre los gastos de operación de la Unidad de Servicios Públicos Domiciliarios.

Ante lo anterior:

1. La contabilización de la facturación, por ejemplo, para el servicio de acueducto, ¿es correcto registrar lo facturado de la siguiente forma?

REGISTRO CONTABLE FACTURACIÓN MENSUAL			
		DB	CR
1318	PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS		
131802	Servicio de acueducto	xxx	
4395	DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB)		
439514	Servicio de acueducto (<i>Subsidio acueducto</i>)	xxx	
4321	SERVICIO DE ACUEDUCTO		
432110	Comercialización		xxx

2. El municipio debe girar el 15% de los recursos del SGP APSB para subsidios (Ley 1176 de 2007) al Fondo de Solidaridad y redistribución del Ingreso - FRSI (Ley 142 de 1993). ¿Cuál es el procedimiento para este registro contable?

3. Ahora, de este Fondo se debe realizar el giro para financiar los subsidios facturados por el prestador directo (municipio) para cubrir sus gastos de operación. ¿Cuál es el procedimiento para este registro contable?"

Mediante respuesta a solicitud realizada por parte de la CGN el consultante indicó lo siguiente:

a) La Entidad recibe mensualmente del MinVivienda el giro del SGP APSB en la cuenta maestra SGP APSB del municipio.

b) De la cuenta maestra el Tesorero gira el 15% del SGP APSB al FSRI distribuyendo en cada servicio (acueducto, alcantarillado y aseo).

c) Del FSRI el Tesorero, con base en la cuenta de cobro presentada por la Unidad de Servicios Públicos, gira a la Unidad el valor cobrado”.

Además, señala que, respecto a la primera pregunta, el registro contable hace referencia a la facturación del servicio público prestado por el municipio a los usuarios y el subsidio al que hace referencia recae sobre los usuarios (subsidio a la demanda).

CONSIDERACIONES

La Ley 1176 de 2007, por la cual se desarrollan los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 11. Destinación de los recursos de la participación de agua potable y saneamiento básico en los distritos y municipios. Los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico que se asignen a los distritos y municipios, se destinarán a financiar la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, en las siguientes actividades:

a) Los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables de acuerdo con lo dispuesto en la normatividad vigente;

(...)

Parágrafo 2°. De los recursos de la participación para agua potable y saneamiento básico de los municipios clasificados en categorías 2ª, 3ª, 4ª, 5ª y 6ª, deberá destinarse mínimo el quince por ciento (15%) de los mismos a la actividad señalada en el literal a) del presente artículo”.

El Decreto 565 de 1996 por el cual se reglamenta la Ley 142 de 1994, en relación con los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos del orden departamental, municipal y distrital para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, decreta:

“CAPITULO II

Naturaleza y Operación de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos

Artículo 4. Naturaleza de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo. Los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, que de acuerdo con la Ley 142 de 1994 deben constituir los concejos municipales y distritales y las asambleas, serán cuentas especiales dentro de la contabilidad de los municipios, distritos y departamentos, a través de las cuales se contabilizarán exclusivamente los recursos destinados a otorgar subsidios a los servicios públicos domiciliarios.

(...)

Artículo 7. Contabilidad interna. Las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios deberán llevar cuentas detalladas de las sumas recaudadas y de las recibidas por transferencias de otras entidades con destino a los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, y de su aplicación.

(...)

Artículo 12. Responsabilidad del recaudo de los aportes solidarios. El recaudo de los aportes solidarios será responsabilidad de las entidades prestadoras de los servicios públicos en cada municipio, distrito, o departamento. Estas mismas entidades se encargarán de repartir los subsidios y de manejar los recursos de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos en una cuenta separada, claramente diferenciada del resto de sus ingresos, y con una contabilidad propia” (subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están

asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los ingresos como incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad; y los gastos, como los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

Por su parte, la Ley 1176 de 2007 establece que los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico que se asignen a los distritos y municipios, se destinarán mínimo el quince por ciento (15%) a financiar la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, en actividades como los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables.

Dado lo anterior, para responder las tres preguntas formuladas por el consultante, se presenta el tratamiento de los siguientes hechos económicos:

-Reconocimiento del derecho a recibir los recursos del SGP

Los ingresos recibidos del Sistema General de Participaciones, una vez sean asignados por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio se reconocerán en el municipio mediante un débito en la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones – Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 440824-Participación de agua potable y saneamiento básico de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

-Reconocimiento del giro de los recursos del SGP

Cuando el municipio reciba el dinero debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones – Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- Reclasificación de los recursos correspondientes al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso (FSRI) (PREGUNTA 2)

Teniendo en cuenta que el Decreto 565 de 1996 señala que los Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingreso (FSRI) hacen parte de la contabilidad del Municipio como una cuenta especial, la entidad reclasificará el 15% de los recursos que debe destinar a los subsidios a la demanda, mediante un débito en la subcuenta 111013-Depósitos para fondos de solidaridad y redistribución del ingreso de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Reconocimiento del ingreso derivado de la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo (PREGUNTA 1)

El municipio debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, por la proporción correspondiente al subsidio a la demanda, y la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, por el valor a cobrar al usuario; y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS.

En el momento en que el usuario realice el pago el municipio debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

- Reclasificación de los recursos disponibles para los FSRI (PREGUNTA 3)

Respecto al subsidio, el Municipio reclasificará el valor respectivo en la medida en que se asigne el subsidio, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 111013-Depósitos para fondos de solidaridad y redistribución del ingreso de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20241120013891 DEL 02-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Activos contingentes Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de predios clasificados como propiedades, planta y equipo que se encuentran con invasiones parciales o totales

Doctor
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGUEZ
 Coordinador Grupo de Gestión Contable
 Instituto Colombiano Agropecuario
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010005672 del 02 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“I. CONTEXTO

(...), en desarrollo de los diferentes procesos de vigilancia y control fiscal, la Contraloría General de la República -CGR-, a través de su Delegada para el Sector Agropecuario, ha venido adelantando una serie de auditorías (regulares y especiales) al Instituto Colombiano Agropecuario -ICA-, en el marco de las cuales identificó y formalizó hallazgos de tipo jurídico, administrativo y contable relacionados -en su mayoría- con el activo inmobiliario de la Entidad, (...).

(...)

Es así como, en el informe del año 2022, el equipo auditor de la CGR señaló que, del resultado de la evaluación de los Estados Financieros del ICA, a 31 de diciembre de 2022, se determinaron:

- Imposibilidades materiales y generalizadas: (...) las cuales tenían efecto de incertidumbre en las Subcuentas de Terrenos y Edificaciones
- Correcciones materiales: (...).

En suma, los valores identificados superaban el 40% del total de los activos considerados dentro de la materialidad cuantitativa, por lo que tenían un efecto significativo en la razonabilidad y consistencia de los estados financieros del ICA a 31 de diciembre de 2022.

La anterior circunstancia, -según su criterio-, obedecía a la falta de una política o procedimiento de reconocimiento, medición y revelación de activos, especialmente para los terrenos, al haberse realizado por parte del ICA la 'baja' de algunos de sus bienes inmuebles, sin que se hubiesen finalizado los tramites de legalización de los mismos, omitiendo las diferentes inconsistencias y problemáticas existentes en los predios.

(...)

A partir de los fundamentos arriba expuestos, para la vigencia 2020, la Contraloría Delegada para el Sector Agropecuario, formulo una ABSTENCION DE OPINION a los Estados Contables del Instituto Colombiano Agropecuario -ICA-, postura que mantuvo para las vigencias 2021 y 2022, (...). Como consecuencia, se determinó el NO FENECIMIENTO DE LA CUENTA del Instituto para las vigencias 2020, 2021 y 2022.

La problemática planteada, conlleva a que el Instituto Colombiano Agropecuario -ICA- elaborara un Plan de Mejoramiento (PDM) respecto de treinta y dos (32) inmuebles con hallazgos vigentes (de los 86 que registran en el Inventario Unificado de bienes inmuebles del ICA), con acciones y metas de alcance correctivo y/o preventivo, dirigidas a subsanar las causas que dieron origen a los mismos.

(...)

Luego entonces, (...), el Instituto Colombiano Agropecuario -ICA-, ha venido replanteando su estrategia de abordaje, en el sentido de adelantar de manera paralela y no supeditada, las acciones jurídicas, técnicas y contables que correspondan, a efectos de superar de manera efectiva y definitiva las inconsistencias planteadas y, en todo caso, lograr el FENECIMIENTO DE SU CUENTA en los periodos 2020, 2021 y 2022.

II. ANTECEDENTES

CONCEPTOS y/o RECOMENDACIONES PARA EL MANEJO CONTABLE DE PREDIOS CON PROBLEMATICA DE INVASION (total o parcial)

A partir del contexto expuesto, en tratándose de los nueve (09) predios que presentan problemática de INVASION (total o parcial) producto de ocupaciones de hecho realizadas

por terceros, este Instituto, mediante Oficio con radicado de salida ICA20222018174 del 20 de septiembre de 2022, solicitó a la Contaduría General de la Nación, (...).

En dicha misiva, se informó a su Despacho la existencia para ese momento de cinco (05) predios de propiedad del ICA que presentaban invasiones parciales, esto es, ocupaciones de hecho sobre algunas franjas de terreno, aclarando que, la titularidad y/o derecho real de dominio del predio en su mayor extensión (totalidad del área), se encontraba jurídicamente en cabeza del Instituto Colombiano Agropecuario -ICA-. Aunado a ello, también se señaló que, en razón a las mentadas invasiones, la Oficina Asesora Jurídica de la Entidad estaba adelantando las acciones legales y de saneamiento correspondientes, encaminadas a lograr la restitución y recuperación material de los terrenos o, en su defecto, la cesión de los mismos a título gratuito a los entes territoriales (según el estudio de cada caso), por lo que, para la vigencia 2021, se habían realizado diferentes levantamientos topográficos para determinar el área real de cada invasión parcial identificada.

Se manifestó además, que a partir de los insumos obtenidos, el Grupo de Gestión Contable del ICA había generado los comprobantes de contabilidad, registrando en las cuentas de orden el valor de la franja de terreno afectada por la invasión parcial y, a su vez, dejando en la cuenta de activos el valor de la franja de terreno libre de invasión o en dominio material del ICA, por lo que era necesario obtener un fallo judicial definitivo en torno a la recuperación material del terreno o concretar las acciones de saneamiento respectivas, conforme a las particularidades de cada caso en concreto.

Empero lo anterior, una vez verificados los registros y movimientos efectuados por el ICA, la Contraloría General de la República consideró que, con los mismos se presentaba una sobrestimación en las cuentas de orden y además indicó que dichos movimientos se constituían en un doble registro. (...).

Luego entonces, teniendo en cuenta las nuevas observaciones emitidas por la CGR, mediante el citado Oficio ICA20222018174 del 20 de septiembre de 2022 se solicitó a su Despacho:

1. Indicar si el registro de las invasiones parciales de los inmuebles realizado por la entidad se ajustaba al marco normativo.

(...)

En respuesta, mediante Comunicación CGN No. 20221100063661 del 21 de octubre de 2022, la Contaduría General de la Nación emite CONCEPTO, cuyo contenido consistió en explicar de manera detallada la definición de ACTIVO, CONTROL y USO y, a partir de allí, brindar elementos o pautas de manejo contable a este Instituto, para ser aplicadas de conformidad con el análisis de cada caso en concreto.

(...)

Es así como, era procedente dar de baja a un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se perdiera el control sobre el mismo o cuando no se esperará obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Con todo, se sugirió a la Entidad analizar y determinar las circunstancias de cada invasión, a efectos de establecer:

- Si revestían de características coyunturales de las cuales se previera que la entidad recuperaría la posesión y uso de tales bienes: **MANTENERLOS RECONOCIDOS** dentro de la información financiera, evento en el cual se debía examinar y comprobar si existía deterioro.
- Si no se esperaba recuperar el control sobre los bienes, en tanto no esperaba obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación: **REALIZAR LA BAJA EN CUENTAS**, sin que ello implicara que el ICA detuviera la vigilancia y gestión administrativa sobre los mismos, pues hasta tanto se definieran los aspectos jurídicos y legales de los activos dados de baja, se debería continuar revelando la información de estos en las notas a los estados financieros de la Entidad.
- Si una vez evaluada la situación se consideraba que no se recuperaría el control de los mismos: **REGISTRAR EL VALOR DE LOS BIENES EN LA CUENTA 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS**, una vez sean dados de baja en cuentas en el estado de situación financiera, para efectos de vigilancia y gestión administrativa.

A partir de las anteriores recomendaciones, el Instituto Colombiano Agropecuario -ICA- tuvo en consideración que, si bien, era jurídicamente el titular de derecho real de dominio de los nueve (9) predios que presentaban problemática de **INVASION**, lo cierto era que, sobre la franja de terreno invadida parcial o totalmente, no era posible aplicar el concepto de **ACTIVO**, por cuanto -en efecto-, se concluía que eran **RECURSOS NO CONTROLADOS** (...).

Ahora bien, teniendo en cuenta que cualquier decisión administrativa o judicial entorno a una posible recuperación material resultaba incierta y no dependía directamente del Instituto, se encontró inviable que la Entidad pudiese prever de manera clara y con sano criterio, si se recuperaría o no, la posesión y uso de los terrenos invadidos y, por tanto, el control de los mismos.

Es así como, el ICA realizó las siguientes actuaciones contables, a partir de los hechos ciertos que logro determinar:

- Respecto de los tres (03) predios con Invasiones Totales (EL LIBANO, LA MATA y EL ZULIA Lotes 1 y 2), procedió a trasladar estos inmuebles de la CUENTA DE ACTIVOS a las CUENTAS DE ORDEN.
- Frente a los seis (6) inmuebles con invasiones el parciales (TURIPANÁ, EL CARMEN, EL MIRA, TINAGÁ, MARAÑONES y EL NUS), se ratificó el traslado del área invadida a las CUENTAS DE ORDEN y el área libre de invasión permaneció en CUENTAS DE ACTIVOS.

Posteriormente, mediante Oficio ICA20232005274 del 14 de abril de 2023 se indicó a su Despacho que, en lo referente a los predios que presentaban invasiones totales o parciales, el Instituto había realizado los registros contables correspondientes, teniendo como referencia el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en la vigencia 2022 sobre estas situaciones, atendiendo la definición de activo, control y uso. En dicho sentido, se solicitó emitir un nuevo concepto sobre las siguientes inquietudes:

- 1.- Si los registros contables realizados por el instituto en la incorporación al nuevo marco normativo en la implementación de las NICSP en la vigencia 2018, se encontraban registrados en debida forma y que las cifras reflejadas en los Estados Financieros eran consistentes, verificables y estaban debidamente soportadas.
- 2.- En caso contrario de la pregunta 1, si las cifras no eran consistentes por las incidencias legales en los predios, indicar que registros contables y soportes se debían tener en cuenta para poder ajustar los Estados Financieros en debida forma o si los registros dependían de la finalización de los procesos técnico-jurídicos que se encontraban en proceso.

Al respecto, a través de Oficio CGN No. 20231100013611 del 19 de mayo de 2023, su Despacho reitero el concepto y recomendaciones arriba descritas, frente a la denominación de activo, recurso, uso y control del mismo y la necesidad de analizar por parte de la Entidad, si las circunstancias de la invasión revestían de características coyunturales de las cuales se pudiese prever la recuperación de la posesión y uso de tales bienes o si per el contrario, no se esperaba recuperar el control sobre los bienes, en tanto no se esperaba obtener un potencial de futuros por su uso o enajenación.

(...)

Honrando los compromisos establecidos, una vez revisada la situación jurídica y fáctica de cada predio y las características propias de las invasiones existentes, se procedió a revisar si las mismas revestían de características coyunturales de las cuales se pudiese prever la restitución material del terreno a futuro o si, por el contrario, no se observaban posibilidades claras de que en el marco de eventuales procesos administrativos o judiciales se pudiese lograr su recuperación. Sin embargo, se aclara que, amén del análisis realizado y de las conclusiones a las que se arribó, cualquier decisión administrativa o judicial

entorno a una posible recuperación material es incierta y no depende directamente de este Instituto.

III.-ANÁLISIS REALIZADO EN CADA INMUEBLE CON PROBLEMATICA DE INVASION Y ESCENARIOS IDENTIFICADOS

Del total de los nueve (09) inmuebles que presentan invasiones, se reportan tres (03) con invasiones totales y seis (06) con invasiones parciales, (...)

La ruta jurídica de abordaje que se ha establecido para cada uno de ellos, a partir del análisis efectuado, es la siguiente:

(...)

A partir de lo anterior, se solicita a su Despacho:

IV.-SOLICITUD DE AMPLIACIÓN DE CONCEPTO

- Para los 4 predios que presentan invasión parcial (EL CARMEN; EL MIRA; TINAGÁ y MARAÑONES), respecto de los cuales el Instituto no tiene en la actualidad el control y el uso de las franjas de terreno invadidos, pero que, de acuerdo a las circunstancias y características de cada ocupación, se ha considerado que existe la posibilidad que prosperen eventuales procesos de recuperación material, indicar a esta Entidad si resulta pertinente mantener las áreas de terreno afectadas por la invasión parcial en la CUENTA DE ACTIVOS, haciendo la claridad que, en todo caso, resulta incierta su restitución, en el entendido que depende de decisiones judiciales y/o administrativas ajenas al Instituto.
- Respecto de 1 predio que presenta invasión parcial (TURIPANÁ), indicar a esta Entidad si es procedente continuar revelando el área afectada por la invasión en las CUENTAS DE ORDEN, teniendo en cuenta que la entidad no tiene el control y el uso sobre la misma y no espera recuperarla por cuanto un eventual proceso de recuperación material tendría una reducida vocación de prosperar debido a las características de la invasión. A su vez, indicar a esta Entidad si es procedente que, de manera paralela al registro anterior, se revele el área total del inmueble en la CUENTA DE ACTIVOS, debido a la imposibilidad de desglosar el terreno y teniendo en cuenta que existe un área Libre de invasión sobre la cual el ICA si tiene el control y el uso, por lo que se considera un activo.
- Frente a 1 predio con invasión total (EL ZULIA LOTES 1 Y 2), respecto del cual el Instituto no tiene en la actualidad el control y el uso de los lotes de terreno invadidos, pero que, de acuerdo a las circunstancias y características de las ocupaciones se ha considerado que existe la posibilidad que prospere un eventual proceso de recuperación material, indicar a esta Entidad si resulta pertinente mantener los lotes de terreno invadidos en la CUENTA DE ACTIVOS, haciendo la claridad que, en todo caso, resulta incierta su restitución, en el entendido que depende de decisiones judiciales y/o administrativas ajenas al Instituto.

- Para los 2 predios con invasión total (EL LIBANO y LA MATA), sin vocación de prosperar un eventual proceso de recuperación material debido a las características de las invasiones existentes, indicar si es viable y correcto que los mismos se saquen de la CUENTA DE ACTIVOS y queden registrados en las CUENTAS DE ORDEN.
- Por último, en relación con 1 Predio que presenta invasión parcial (EL NUS), respecto del cual son inciertas las posibilidades de recuperación o transferencia a título gratuito, por la complejidad del caso y las características de la invasión y del territorio, indicar o recomendar a este Instituto cual sería la forma correcta de abordar desde una perspectiva contable dicho recurso y cual sería la forma correcta de revelar este recurso, en los estados financieros del ICA.

Es de señalar que, actualmente el área parcial afectada por la invasión se encuentra revelada en las CUENTAS DE ORDEN, teniendo como criterio que el ICA no tiene el control y el uso del recurso, sin embargo, de manera paralela, el área total del inmueble se reporta en la CUENTA DE ACTIVOS, debido a la imposibilidad de desglosar el terreno y teniendo en cuenta que existe un área libre de invasión sobre la cual el ICA si tiene el control y el uso, por lo que se considera un activo. (...)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe

tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

127. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

3.2 Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

10.5. Revelaciones

35. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

(...)

c) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones, deterioros del valor reconocidos o revertidos, depreciaciones y otros cambios;

d) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(...)

i) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se

reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

3. La entidad revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;

b) una estimación de los efectos financieros determinados conforme a lo establecido en el párrafo 4 de esta Norma y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y

c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la entidad recibirá. (...)

(...)

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

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

(...)

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.

(...)

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.

26. 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” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Como bien se ha informado al ICA en ocasiones anteriores, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para determinar el control se evaluará la capacidad de la entidad de usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por otro lado, la baja en cuentas es la eliminación total o parcial de un activo en la información financiera de la entidad y ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo, por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre este.

Por lo anterior, la entidad determinará si los predios objeto de consulta han dejado de cumplir con los criterios definidos para el reconocimiento de activos, para lo cual, deberá atender lo expuesto en las consideraciones de este documento, lo definido en su manual de políticas contables y, de ser necesario, realizar los juicios profesionales que aborden de manera integral todos los elementos contenidos en la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En consecuencia, si la entidad determina que los predios invadidos por terceros no cumplen con los criterios para continuar siendo reconocidos en la información financiera como activos, deberá realizar su baja en cuentas, total o parcial; para lo cual debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si es del caso, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS. Si existe diferencia, esta se reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Adicionalmente, la entidad debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA

(CR). Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad continúe ejerciendo la vigilancia y gestión administrativa sobre los mismos, hasta tanto se definan los aspectos jurídicos y legales.

Por otra parte, la Norma de activos contingentes define estos activos como aquellos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. En este caso, la entrada de beneficios económicos futuros a la entidad no se contempla bajo la probabilidad sino la posibilidad, de manera que, si en algún momento pasa a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. Es de precisar que cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes.

En línea con lo anterior, si con posterioridad a la baja en cuentas se obtiene nueva información que indique que es posible que la entidad recupere el control de los predios, debitará la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditará la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). Adicionalmente, revertirá las cuentas de orden de control.

Cabe aclarar que no es procedente que los predios registrados en cuentas de orden contingentes continúen siendo reconocidos como activos en la información financiera de la entidad, porque como se mencionó anteriormente, la baja en cuentas es la eliminación total o parcial de un elemento en la información financiera y ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo.

Ahora bien, respecto de la información a revelar en la información financiera, la entidad aplicará el numeral 10.5. Revelaciones de la Norma de propiedades, planta y equipo, para dichos bienes; y el numeral 1.2. Revelaciones de la Norma de activos contingentes para los activos contingentes.

Por último, si la entidad cometió un error o inexactitud al no utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados, la entidad deberá atender a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores para lo que, deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241120014261 DEL 06-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de convenios de colaboración con el sector minero energético

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Coordinador del Grupo de Contabilidad General
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010001482 del 11 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración los recientes cambios en el marco normativo para entidades de gobierno y en el Catálogo General de Cuentas, que resultan aplicables al reconocimiento contable de convenios de colaboración y cooperación que suscribe, en cumplimiento de su misionalidad, el Ministerio de Defensa Nacional con el Sector Minero Energético, me permito solicitar apoyo mediante la actualización de la doctrina contable emitida respecto de estos hechos económicos, en especial el concepto CGN No 20182300028611 del 10 julio de 2018, ‘Tratamiento contable de convenios de colaboración con el sector minero energético’ ”.

CONSIDERACIONES

El Cuerpo Principal Estándar de todos los Convenios de Colaboración suscritos entre el Ministerio de Defensa Nacional - Fuerzas Militares - Policía Nacional con personas jurídicas públicas y/o privadas, indica:

“CONSIDERACIONES:

A. NATURALEZA DEL RIESGO: Que Grupos Armados Organizados (GAO) y Grupos de Delincuencia Organizada (GDO), atentan periódicamente contra la infraestructura del sector minero energético, afectando la integridad de los bienes de las EMPRESAS, de sus empleados, de sus contratistas, así como la de las comunidades vecinas.

(...)

D. MISIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA: Que de conformidad con lo establecido en el artículo 217 de la Constitución Política de Colombia, les corresponde a las Fuerzas Militares defender la soberanía, la independencia, la integridad del territorio nacional y del orden constitucional.

(...)

I. DOCTRINA DE LOS CONVENIOS: Que de acuerdo con la doctrina los convenios tienen como característica esencial la mutua colaboración entre las partes para lograr un mismo propósito, por ello los convenios estatales son un instrumento legal que le permite a las partes, aunar esfuerzos para cumplir con los fines del Estado, establecidos en el artículo 2º de la Constitución Política de Colombia, y la misión constitucional y legal de la Entidad Estatal y que, en todo caso, genera obligaciones entre las partes. Así las cosas, son considerados un negocio jurídico de colaboración.

(...)

M. COLABORACIÓN ENTRE LAS PARTES: Que las partes han acordado las condiciones de protección para preservar la seguridad en las áreas en que la EMPRESA que celebra este CONVENIO, desarrolla sus operaciones y a su infraestructura mediante Aportes que contribuyen a satisfacer parte de las necesidades de la UNIDAD EJECUTORA y el fortalecimiento de sus capacidades.

N. COLABORACIÓN ARMÓNICA: Que la Ley 489 de 1998 señala en el artículo 95, que las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos. Adicionalmente, que el inciso 4 del artículo 91 de la Ley 1955 de 2019 (Plan Nacional de Desarrollo PND 2018-2022, Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad), estableció que: 'El Ministerio de Defensa Nacional y la Policía Nacional podrán suscribir convenios con entidades públicas o privadas que les permitan recibir Aportes para fortalecer las capacidades de la Fuerza Pública en áreas en donde se concentre la infraestructura crítica, productiva y de desarrollo'.

(...)

U. UBICACIÓN DE TROPAS EN PREDIOS PROPIEDAD DE LAS EMPRESAS: Cuando en desarrollo del CONVENIO la UNIDAD EJECUTORA según autonomía, criterio y necesidad

requiera ubicar tropas en terrenos de propiedad de las EMPRESAS, éstas asumirán el costo de los servicios públicos (agua potable, energía eléctrica y gas), recolección y disposición de residuos, alojamiento en inmuebles de la EMPRESA y mantenimiento de instalaciones (mantenimiento de locaciones, mantenimiento preventivo y correctivo, mantenimiento de equipos, suministro de muebles y enseres). Esta erogación es de obligación de la EMPRESA para el bienestar de las tropas militares, por lo tanto, la UNIDAD EJECUTORA no contabilizará dicho valor, ni hará parte de los Aportes del CONVENIO, toda vez que corresponde a un gasto asumido y reconocido directamente por la EMPRESA.

(...)

CLÁUSULA PRIMERA- OBJETO: A través del presente CONVENIO, EL MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL - FUERZAS MILITARES -UNIDAD EJECUTORA, prestará una especial atención, según su criterio, a las labores destinadas a mantener el orden constitucional del área de interés en que la EMPRESA desarrolla sus actividades y operaciones; y a su vez la EMPRESA que suscribe este CONVENIO, se obliga a realizar unos Aportes que contribuyen a satisfacer parte de las necesidades de la UNIDAD EJECUTORA y el fortalecimiento de sus capacidades, las cuales se describen en detalle en el ANEXO 1.

(...)

CLÁUSULA TERCERA- APORTES DEL CONVENIO: Los Aportes para el fortalecimiento de las condiciones y capacidades de las Fuerzas Militares, entregados por la EMPRESA al MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL – FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA – UNIDAD EJECUTORA, corresponde a la suma establecida en el ANEXO 1 Apéndice 2 del presente CONVENIO.

Por tratarse de la unión de esfuerzos para el logro de un interés común, el presente CONVENIO no genera erogaciones presupuestales para el MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL – FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA - UNIDAD EJECUTORA.

El presente CONVENIO conllevará el compromiso de la entrega de Aportes pecuniarios por parte de la EMPRESA.

(...)

CLÁUSULA CUARTA- ENTREGA DE LOS APORTES: LA EMPRESA entregará los Aportes en Dinero y/o en Especie de acuerdo con lo que se establezca en el ANEXO 1 Apéndice 2 del presente CONVENIO. Para la entrega de los Aportes en Dinero y/o en Especie, se requerirá de la presentación del Plan de Inversión y/o Necesidades, el cual es elaborado por las Unidades Beneficiarias, aprobado por el Comité de Coordinación y avalado por el Segundo Comandante de la UNIDAD EJECUTORA.

Una vez la Fuerza reciba los Aportes en Especie entregados por la EMPRESA directamente o a través de un tercero, se elaborarán las actas de entrega y recibo correspondientes, las cuales serán suscritas por el representante de la EMPRESA y el supervisor específico, con el aval respectivo del almacenista de la Unidad Comprometida. En todos los casos que se haga entrega de bienes debe existir la entrada de almacén y en la entrega de servicios, la contabilización y el recibo a satisfacción, suscrito por el supervisor específico y el representante de la EMPRESA que entregue el bien o servicio.

Los Aportes en Dinero deben ser consignados en la Cuenta de Fondo Interno de la UNIDAD EJECUTORA establecida en el Apéndice 2 del ANEXO 1.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los bienes y servicios recibidos a través del CONVENIO deberán contabilizarse y/o reconocerse en los estados financieros de la UNIDAD EJECUTORA, conforme a las normas contables vigentes.

(...)

En el evento de existir recursos sobrantes de la ejecución del CONVENIO a la finalización de estos y se haya cumplido la necesidad y/o plan de inversión, serán devueltos a la EMPRESA y consignados en las cuentas bancarias que para el efecto se indiquen; el plazo para la devolución de los saldos se pactará en la liquidación, previamente indicado por la UNIDAD EJECUTORA y la EMPRESA.

En caso que la EMPRESA no esté interesada en la devolución de los recursos sobrantes por parte de la UNIDAD EJECUTORA, se debe relacionar los valores mencionados en las actas de balance, firmadas por las dos partes (UNIDAD EJECUTORA y EMPRESA), documento soporte que hará parte de un acta de comité de coordinación, en donde la EMPRESA expresa su voluntad de dejar los saldos en los fondos internos de la Fuerza, los cuales harán parte de los compromisos convenidos en el acta de liquidación del CONVENIO y de ser necesario, de acuerdo con el procedimiento que establezca la Dirección Financiera del Ministerio de Defensa Nacional, en tal sentido.

PARÁGRAFO SEGUNDO- APORTES EN ESPECIE: Los Aportes en Especie sobrantes por menor valor entregados por parte de la EMPRESA, directamente o a través de un Tercero Ejecutor, una vez cumplido lo pactado en el respectivo CONVENIO, no serán objeto de reinversión.

PARÁGRAFO TERCERO- APORTES NO EJECUTADOS Y/O NO ENTREGADOS: Los Aportes entregados en la modalidad Dinero que no hayan sido ejecutados por parte de la UNIDAD EJECUTORA, en el rubro/línea de inversión pactada, durante la vigencia del CONVENIO, se reintegrarán a la EMPRESA.

Para el caso de los Aportes en Especie que no hayan sido entregados durante la vigencia del CONVENIO, se acordará en la liquidación, la forma y plazo para la entrega de éstos. (...)"

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

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

CONCLUSIONES

El principio de Esencia sobre forma contenido en el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que le dio origen. Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los convenios o contratos, administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia, o en el marco de la administración de recursos.

Es de precisar, que conforme a lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Ello implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo y, en consecuencia, cada entidad deberá definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

En este sentido, se dará respuesta a su solicitud de manera general y en caso de requerir el reconocimiento contable de un hecho económico en particular, es necesario que describa

de forma general el contexto de este y se establezcan de forma concreta los interrogantes de carácter contable sobre los que solicita el concepto.

De conformidad con lo anteriormente indicado, el Ministerio realizará el reconocimiento de los hechos económicos derivados de los convenios de colaboración atendiendo el propósito del convenio, es decir, si constituyen un apoyo para cumplimiento de actividades misionales del Ministerio o si se configura una venta por prestación de servicios en seguridad a las personas jurídicas públicas y/o privadas que desarrollan actividades de exploración, explotación y/o transporte del sector minero energético; para lo cual deberá determinar a cuál de las siguientes alternativas corresponde el convenio suscrito:

- Ingresos por la prestación de servicios.

Si la entidad recibe recursos como contraprestación deberá reconocer el hecho económico atendiendo a lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, para lo cual, afectará las cuentas y subcuentas del activo, pasivo, ingreso o costo que correspondan. En atención al principio de Asociación deberá reconocerse los costos y gastos necesarios para la obtención de ingresos con contraprestación.

- Ingresos como apoyo para el cumplimiento de actividades misionales.

Si se identifica que en dicho acto se reciben activos monetarios o no monetarios sin contraprestación alguna o por un valor significativamente menor al valor de mercado del activo transferido, reconocerá el hecho económico atendiendo a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. El reconocimiento del uso de los recursos, ya que son recibidos para el cumplimiento de actividades misionales, se hará acorde al registro definido por el Ministerio para el reconocimiento de los gastos de la operación normal del periodo.

CONCEPTO No. 20241100019361 DEL 04-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Bienes de uso público Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Medición de los bienes de uso público transferidos a la entidad Determinación y tratamiento contable de la vida útil de un bien de uso público. Efectos contables de los avalúos de los bienes clasificados como bienes de uso público.

Doctora
 SANDRA MILENA RODRÍGUEZ DÍAZ
 Directora
 Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010021292 del 18 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En calidad de Directora del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público- DADEP, en cumplimiento de las funciones propias de esta dependencia, como es la correcta administración de los bienes inmuebles de propiedad del municipio, actualmente se adelanta el proceso de saneamiento de la información contenida en el Inventario General del Patrimonio Inmobiliario del municipio de Bucaramanga, y al respecto, se evidencio que, en el Sistema de Información Financiera – SIF, en el que se registran todos los bienes inmuebles de propiedad de esta entidad territorial, se registran bienes inmuebles con valor cero ‘0’, razón por la cual se encuentra afectada la contabilidad del municipio de Bucaramanga.

Que los bienes inmuebles que registran como propietario al municipio de Bucaramanga y con el valor enunciado, corresponden a: Bienes de uso público como: las Áreas de Cesión Tipo A, las cargas urbanísticas, espacio público, aquellos que no tienen asignados un numero predial y en general bienes destinados al uso público que, al ser transferidos a la entidad, en el acto de cesión a título gratuito del dominio no registran valor comercial,

catastral no valor del acto transferido y por tal razón este Departamento Administrativo, los registra con valor cero '0' en el Sistema de Información Financiero — SIF.

(...)

Las dudas puntuales de este Departamento Administrativo son:

1. Acerca de los bienes inmuebles que reciben los municipios, Bienes de uso público como: las Áreas de Cesión Tipo A, las cargas urbanísticas, espacio público y en general bienes destinados al uso público, aquellos que no tienen asignados un número predial y que su valor en escrituras en el momento de su legalización es cero (0), entonces, ¿Cuál sería el valor o avalúo que se debe registrar respecto a este tipo de inmuebles en el momento de la contabilización?
2. ¿Cómo se debe contabilizar y determinar la vida útil remanente y la vida útil aparente de un predio al que se le hace nuevo avalúo? Esto con el fin de establecer su depreciación.
3. ¿Qué metodología contable y jurídica se debe aplicar para los inmuebles que presentan un menor valor en libros comparado con nuevos avalúos?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

(...)

11.2. Medición Inicial

(...)

12. Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

15. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

16. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

(...)

22. La vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

23. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

24. El deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico. Si el valor en libros de la parte dañada no está identificado de manera separada, la entidad podrá estimarla tomando como referente a) la proporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo total del activo ajustado por la depreciación acumulada o b) la proporción física de la parte dañada con relación al activo total.

25. Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones expuestas, a continuación, se dará respuesta a sus inquietudes:

Pregunta 1: Acerca de los bienes de uso público que reciben los municipios, público, ¿cuál es el valor por el cual se deben reconocer este tipo de bienes recibidos?

Se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Por lo cual, cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En ese orden de ideas, respecto a la medición, cuando la entidad reciba un bien de uso público sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido lo medirá inicialmente por el valor de mercado; y, en ausencia de este, lo medirá por el costo de reposición. En el caso que no sea factible obtener alguna de estas bases de medición, la entidad podrá medir este elemento por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el bien.

Pregunta 2: ¿Cómo se debe contabilizar y determinar la vida útil de un bien inmueble al que se le hace nuevo avalúo? Esto con el fin de establecer su depreciación.

La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo, su estimación se efectuará con base en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, para lo cual la entidad tendrá en cuenta, entre otros, factores tales como la utilización prevista del activo y el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

Así mismo, la estimación de la vida útil, al igual que el método de depreciación, deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio.

La depreciación calculada deberá reflejar el patrón de consumo del potencial de servicio del bien, y se reconocerá mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5364-DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR).

Con respecto a realizar un avalúo con el fin de depreciarlo nuevamente, la normativa contable pública no prevé este reconocimiento, como se señala en la respuesta a la pregunta siguiente.

Pregunta 3: ¿Cuál es el procedimiento para aplicar a los bienes inmuebles que presentan un menor valor en libros comparado con los avalúos?

Para efectos contables, con posterioridad al reconocimiento inicial los bienes de uso público deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

El costo de un bien de uso público se puede incrementar únicamente para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones; por lo tanto, se precisa que, el marco normativo no contempla la actualización del costo de dichos elementos mediante avalúos.

Ahora bien, para los activos considerados como bienes de uso público que sean materiales, la entidad deberá evaluar como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos. No obstante, en este caso el deterioro se relaciona con daños físicos que pueden disminuir significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

En ese orden de ideas, los avalúos que se realicen con posterioridad al reconocimiento del bien de uso público no se registrarán en la información financiera de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100019981 DEL 06-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Plan Único de Cuentas de las Instituciones de Educación Superior vigente para el año 2023. Reconocimiento de las estampillas a favor de las universidades estatales. Reconocimiento de los ingresos por servicios educativos. Autonomía universitaria.

Doctora
 LILIANA EUGENIA HURTADO PAREDES
 Coordinadora de Gestión Gr. 02 (E)
 Contraloría General de la República
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010021812 del 22 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala que se encuentran realizando auditorías a las universidades y tienen las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál es el PUC que se debe aplicar para la vigencia 2023?, por cuanto se evalúa que en las universidades los ingresos por estampillas (del orden nacional, departamental y otros) los registran en diferentes cuentas de ingresos y se requiere unificar conceptos.
2. Se evidencia que no existe unificación de concepto para el uso de cuentas que se deben reconocer por ingresos de servicios educativos (matrículas), debido a que se encuentra que algunas universidades no aplican el principio de devengo y realizan el reconocimiento contable de los ingresos por concepto de servicios educativos, solo en el momento en que se hacen efectivos los pagos, y no se causan.

Adicionalmente, indica que algunas universidades no aplican el principio de devengo por cuanto se considera que "para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente" y para el reconocimiento del ingreso se debe tener presente que:

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

De esta manera, precisa que de conformidad con lo anterior, se evalúa la situación de la Universidad de Caldas, en la cual se señala que antes de la realización del pago, la medición del ingreso no es fiable y existe un grado de incertidumbre para generar los beneficios económicos futuros, en cuanto a que “para la Universidad de Caldas, aunque desde el sistema de información financiera (SIA) se emiten los recibos de matrícula, estos pueden cambiar por múltiples situaciones como, por ejemplo:

“La universidad por ser una institución de orden nacional se ve permeada por normativas tanto nacionales como institucionales, las cuales representan cambios permanentes al momento de la ejecución de la liquidación de los servicios académicos cada semestre, es por esto por lo que es importante mencionar las situaciones que han llevado a que el reporte de pagos sea variable: a) Reliquidación de recibos por cambio del estado socioeconómico del estudiante. b) Reliquidación de recibos por beneficio de comité de matrículas y apoyo socioeconómico. c) Cambio de estudiante regular a tesista. d) Cambio de estudiante regular a judicante. e) Cambio en recibo de pago por asignación o pérdida de beneficios tanto internos como externos. f) Cambios de programa académico. g) Traslados y transferencias. h) Adjudicación de subsidios de terceros.

Además de las particularidades presentadas en los años 2021, 2022 y 2023, en donde la administración de la institución otorgó beneficios económicos a los estudiantes a través del fondo solidario, Ley de matrícula 0 y la Ley de gratuidad. En consecuencia, sólo después de validar, conciliar y depurar lo anterior, se pueden tener los recibos de pago en firme y con ello el cruce con el respectivo pago”.

3. ¿Existe algún concepto por parte de la CGN que permita dar claridad sobre las partidas pendientes por conciliar en relación con los temas señalados anteriormente?, por cuanto a que no hay un tiempo que permita medir su cumplimiento.

4. ¿Si las universidades cuentan con autonomía académica, administrativa y financiera, es aceptable que lo anteriormente expuesto lo regulen a través de sus políticas contables y manual de procesos y procedimientos, en contravía del principio de devengo y que en Colombia está permitido llevar contabilidad de causación no de caja, que en el caso de las universidades se considera es lo que están haciendo?

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

La Sentencia C-278 de 2019 de la Corte Constitucional, sobre la definición de impuestos, señala:

“Los impuestos configuran una categoría de tributo, y se caracterizan por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, las cuales aplicaban para el año 2023, establecían:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

1.2. Ingresos por impuestos

4. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

16. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo” (Subrayado fuera del texto).

La CGN emitió el concepto con radicado CGN N° 20231100013531 del 18 de mayo de 2023, dirigido a la doctora Claudia Patricia Manrique Vega, Subdirectora de Contabilidad de la Universidad Internacional del Trópico Americano, en el cual se señala en sus conclusiones el tratamiento contable de los ingresos por servicios educativos generado por las instituciones de educación superior, así:

“a. Los estudiantes solicitan que el pago de la matrícula se difiera durante el semestre

Cuando la Universidad preste el servicio de educación debitará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Con los pagos efectuados por los estudiantes, la entidad registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Ahora bien, si de acuerdo con el plan de pagos pactado con los estudiantes, la Universidad recibe pagos que cubren servicios de educación que esta no ha prestado, es decir, pagos de manera anticipada, debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por el valor del servicio prestado, y la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor del servicio que no ha prestado.

Posteriormente, en la medida en que se preste el servicio de educación, se disminuirá la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrará el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

b. Los estudiantes cancelan la matrícula del semestre al inicio de este

Con el recaudo del pago por los estudiantes antes de la prestación del servicio educativo, la entidad registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se preste el servicio de educación, se disminuirá la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se registra el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS”.

Así mismo, la CGN emitió el Concepto con radicado CGN N° 20231100020151 del 19 de julio de 2023, dirigido al Capitán de Navío (RA) Ramiro Alfredo Rodríguez Ruge, Jefe División Financiera de la Universidad Militar Nueva Granada, en el cual se señala en sus conclusiones el tratamiento contable de las matrículas y el beneficio por descuento por concepto de votaciones efectuado a los estudiantes, así:

“- Generación de los recibos de matrícula a los estudiantes que solicitaron el beneficio

El importe neto liquidado y notificado a los estudiantes, así como el del valor correspondiente al beneficio, previo a que ocurra la prestación del servicio no genera registro alguno.

- Se recibe pago anticipado por parte de los estudiantes que solicitaron el beneficio

Con el recaudo del valor pagado por concepto de matrícula de los estudiantes, previo a la prestación del servicio educativo, la Universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se preste el servicio de educación, la Universidad podrá reconocer el ingreso correspondiente a la matrícula para lo cual debitará la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor asumido por el estudiante, la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por el valor del beneficio que será cancelado por el Ministerio de Educación Nacional, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, por el total de ingreso del servicio.

- No se recibe pago anticipado por parte de los estudiantes que solicitaron el beneficio

Cuando no se ha recibido pago anticipado y la institución presta el servicio educativo, la Universidad debitará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, en la cual deberá identificar el valor que será pagado por el estudiante y el valor que será pagado por el Ministerio de Educación Nacional por el beneficio generado, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Con ocasión de los pagos efectuados por los estudiantes, la Universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en el auxiliar que corresponda de la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

- Pago del Ministerio de Educación Nacional del beneficio otorgado

Cuando el Ministerio de Educación Nacional pague el beneficio otorgado, la Universidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará el auxiliar que corresponda de la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

PREGUNTA 1. Plan Único de Cuentas de las Instituciones de Educación Superior para la vigencia 2023 y reconocimiento contable de los ingresos por estampillas generados por las universidades públicas

Para la vigencia 2023 el Plan Único de Cuentas (PUC) que les correspondía aplicar a las instituciones de educación superior (IES), para efectos de reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, era el actualizado según la Resolución 040 de 2023, expedida por la Contaduría General de la Nación. El Plan Único de Cuentas para IES (PUC – IES) se encuentra publicado en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → Productos → PUC de IES → Allí encontrará el PUC - IES versión 2024 y versión 2023.

Es de precisar, que el PUC - IES es empleado por las instituciones de educación superior para efectos de reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional. No obstante, cada institución ya sea privada o pública deberá utilizar, para efectos de registro en su información financiera, las normas y el Catálogo General de Cuentas (CGC) correspondiente a su naturaleza, y posteriormente, efectuar la homologación respectiva para efectos de reporte al MEN. Dicha normativa podrá ser expedida por el Gobierno Nacional, en el caso de las instituciones de educación superior privadas, o por la Contaduría General de la Nación, en el caso de las instituciones de educación superior públicas.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las instituciones de educación superior públicas, para efectos de registro en su contabilidad y el reporte de información financiera a la CGN, lo podrá encontrar en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Catálogo General de Cuentas → Allí podrá consultar la versión que requiera.

Por otra parte, con respecto al reconocimiento de los ingresos por estampillas en las instituciones de educación superior públicas, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que se reconocerán en esta clasificación los activos monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido.

Así mismo, establece que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, entre otros, los impuestos que corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. También, señala que las transferencias son ingresos sin contraprestación, recibidos de terceros, como lo son otras entidades públicas.

En este sentido y de conformidad con lo definido por la Corte Constitucional en la Sentencia C-278 de 2019, se concluyó que las estampillas cumplen con la definición de impuestos, por lo tanto, el reconocimiento de las estampillas como ingreso por impuestos en las instituciones de educación superior públicas dependerá de que la institución sea tipificada como sujeto activo, en la ley o norma que las crea.

Por lo anterior, si la IES pública es el sujeto activo de la estampilla reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410576-Estampillas de la cuenta 4105- IMPUESTOS.

En los casos, en donde el ente territorial es el sujeto activo, este reconocerá el ingreso por concepto de estampillas y la IES pública reconocerá el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Tal como sucede con la estampilla "Pro Unitrópico" cuyo sujeto activo es el departamento de Casanare, del cual se adjunta el concepto CGN 20231100020911 del 26 de julio de 2023.

PREGUNTA 2 Y 3. Conceptos emitidos por la CGN referentes al tratamiento contable de los ingresos por servicios educativos

En atención al principio contable de devengo definido por el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Así las cosas, una Institución de Educación Superior deberá reconocer los hechos económicos generados por la prestación de los servicios de educación cuando adquiere el derecho al cobro por la prestación de los mismos; en este sentido, el valor cobrado a los estudiantes previamente a la prestación del servicio de educación no generará registro alguno.

Si hay un recaudo del valor sin prestar el servicio de educación, se reconocerá un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. En la medida en que se preste el servicio, deberá disminuirse el pasivo y registrarse el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Si no se ha recibido el pago de manera anticipada, pero se presta el servicio educativo, este deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Ahora bien, si posterior al reconocimiento del ingreso se generan situaciones como beneficios, descuentos, reliquidación de recibos, cambios de programa académico, entre otros, la institución deberá realizar los registros necesarios en atención al principio del devengo y con el fin de representar fielmente los hechos económicos.

De esta manera, es preciso señalar que la CGN ha emitido diferentes conceptos relacionados con el tratamiento contable de los ingresos por servicios educativos, algunos de estos son: el concepto con radicado CGN N° 20231100013531 del 18 de mayo de 2023,

dirigido a la doctora Claudia Patricia Manrique Vega, Subdirectora de Contabilidad de la Universidad Internacional del Trópico Americano y el concepto con radicado CGN N° 20231100020151 del 19 de julio de 2023, dirigido al Capitán de Navío (RA) Ramiro Alfredo Rodríguez Ruge, Jefe División Financiera de la Universidad Militar Nueva Granada, citados en las consideraciones anteriormente expuestas.

Tanto la normativa indicada en el presente concepto como la Doctrina Contable Pública emitida puede ser consultada en la página web de la CGN siguiendo la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Allí encontrará el Marco Conceptual, las Normas, la Doctrina Contable Pública y el Catálogo General de Cuentas, entre otros elementos.

PREGUNTA 4. La autonomía académica, administrativa y financiera de las universidades

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Así las cosas, a las IES públicas, para la preparación y presentación de su información financiera, les corresponde dar cumplimiento al principio de devengo señalado en el Marco Conceptual y demás normativa expedida por este ente regulador.

CONCEPTO No. 20241100020581 DEL 12-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable del Convenio Marco docencia-servicio celebrado entre la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional y la Universidad Militar Nueva Granada.

Doctor
EFRÉN ALMEIRO ROJAS BARACALDO
Contador General - DISAN
Policía Nacional – Dirección de Sanidad
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010022732 del 24 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Dirección de Sanidad de la Policía Nacional ha celebrado convenios con algunas Universidades, entre otras, me permito ejemplarizar la celebrada con la Universidad Militar Nueva Granada, así:

‘CONVENIO MARCO DOCENCIA-SERVICIO CELEBRADO ENTRE LA DIRECCION DE SANIDAD DE LA POLICIA NACIONAL Y LA UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA’

1. El convenio básicamente se enmarca en la contraprestación de servicios entre el Hospital de la Policía y la Universidad Militar, de los cuales me permito transcribir alguna de las cláusulas motivo de la consulta.

(...)

Con Todo lo anterior y teniendo en cuenta que no es monetario solicito muy amablemente a ustedes orientarme sobre, si la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional deberá o no efectuar algún tipo de registro contable.

Y si llegara a registrarse contablemente, en que cuenta contable se debería imputar”.

CONSIDERACIONES

La Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones; señala:

“ARTÍCULO 95. ASOCIACIÓN ENTRE ENTIDADES PUBLICAS. Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro. (...)”.

El Convenio Marco docencia-servicio celebrado entre la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional (DISAN) y la Universidad Militar Nueva Granada (UNIVERSIDAD), señala:

“(...) hemos convenido suscribir el presente Convenio docencia—servicio, previas las siguientes consideraciones; a) Que existe mutuo interés entre las partes para fortalecer la atención en salud a la comunidad y la formación de talento humano en salud, fundado en un proceso de planificación académica, administrativa e investigativa de largo plazo, concertado entre las partes, razón por la cual considera conveniente aunar esfuerzos para articular en forma armónica sus acciones, con el fin de contribuir a la optimización del servicio en salud. (...)”

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. El presente convenio tiene por objeto establecer un acuerdo donde se regule la relación docencia- servicio entre la UNIVERSIDAD y la DISAN, fijando las bases de trabajo conjunto para el desarrollo integral de programas docente asistenciales en las diferentes disciplinas de la salud y aquellas que las partes estimen necesarias para el cumplimiento de sus, objetivos. Los estudiantes de la UNIVERSIDAD en el nivel de pregrado y/o postgrado, desarrollarán sus actividades en el aseguramiento de alianzas y planes de largo plazo para el fortalecimiento de escenarios de practica fundados en objetivos, principios y estrategias pedagógicas compartidas estableciendo un contacto directo con los pacientes bajo la estricta supervisión del personal docente y/o de la DISAN de conformidad con el sistema de garantía de la calidad, del sistema de seguridad social en salud, (...) El cumplimiento de este objetivo debe traer como consecuencia el mejoramiento de la atención que brinda el HOCEN y que la UNIVERSIDAD pueda contar con un campo de practica para el desarrollo de sus actividades docentes.

(...)

CLAUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES ESPECIFICAS DE LA UNIVERSIDAD: (...) 6. Responsabilizarse de programar, coordinar, supervisar, controlar y evaluar la ejecución de los programas y la participación de los alumnos y profesores que los realizan. 7. Cooperar con LA DISAN para que se cumpla en la mejor forma su función asistencial.

(...)

CLAUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DE LA DISAN. De conformidad con lo dispuesto en la cláusula primera del presente convenio, son obligaciones de LA DISAN: (...) 2. Permitir dentro de sus instalaciones la realización de las rotaciones, prácticas y actividades necesarias y poner a disposición de los educandos los recursos técnicos, científicos y académicos para el desarrollo de las actividades docencia - servicio de acuerdo con el plan de estudios aprobado por el Ministerio de Educación a LA UNIVERSIDAD los que son de conocimiento de LA DISAN. (...) 7. Adoptar las medidas pertinentes para mantener la integridad y adecuado funcionamiento de los equipos y la utilización racional de materiales y equipos que la UNIVERSIDAD ponga a disposición del convenio docencia- servicio, e iniciar las acciones a que haya lugar contra los directamente responsables de un eventual daño en ellos, ocasionado por negligencia o mala utilización por parte del personal de LA DISAN. (...) 13. Velar por la correcta utilización de todos los equipos y demás elementos aportados para el desarrollo de las actividades docencia servicio.

(...)

CLÁUSULA DECIMA CUARTA. CONTRAPRESTACIONES. Para el desarrollo de los programas de integración docencia servicio la DISAN participará con los recursos humanos, tecnológicos y locativos pertinentes al mismo y que previamente se hayan establecido en el anexo técnico, el cual hace parte integral del presente convenio. La UNIVERSIDAD ofrecerá a la DISAN: 1. El 35% del valor de la matrícula proporcional al tiempo de rotación efectiva del estudiante en el Hospital, representado en descuentos y becas en programas de pregrado y postgrado, para funcionarios, previo cumplimiento de los parámetros de admisiones trazados por la UNIVERSIDAD. 2. Cursos de educación no formal que requiera el Hospital y en bienes o servicios de cualquier naturaleza aplicables a la relación docencia – servicio. Las actividades de colaboración que se planteen adicionalmente se definirán por las partes en las actas adicionales suscritas para cada programa” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado no serán objeto de reconocimiento.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Tanto los contratos como los convenios corresponden a actos jurídicos generadores de obligaciones, pero se diferencian en que, de los contratos se predica la existencia de intereses contrapuestos, intercambio patrimonial o contraprestación, mientras que en los convenios se persigue una finalidad de cooperación, aunque puede existir contraprestación por su ejecución.

Las entidades públicas realizan convenios y contratos, administrativos o interadministrativos, atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, y se hace necesario que para su reconocimiento contable se tenga presente el Marco conceptual y las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el principio de Esencia sobre forma contenido en el Marco conceptual de dicho Marco Normativo señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que le dio origen. Además, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación señala que los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerá como como ingresos de transacciones sin contraprestación.

Teniendo en cuenta lo anterior, y bajo el entendido que en el Convenio Marco docencia-servicio celebrado entre la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional y la Universidad Militar Nueva Granada se pactó como contraprestación a favor de la Policía Nacional, por permitir en sus instalaciones la realización de prácticas universitarias y demás actividades necesarias de los educandos de la Universidad Militar, servicios para sus funcionarios representados en descuentos y becas en programas de pregrado y postgrado y cursos de educación no formal que requiera; nos encontramos ante un intercambiando de servicios entre las dos entidades.

En este sentido, los servicios prestados y recibidos por las dos entidades no se reconocerán como ingresos ni como gastos, de conformidad con las Normas de Ingresos de transacciones sin contraprestación y Gastos de transferencias y subvenciones, citadas en las consideraciones de este documento.

CONCEPTO No. 20241100020601 DEL 13-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable del impuesto de vehículos con registro a persona indeterminada Tratamiento contable de la legalización del traspaso con posterioridad a la suspensión de la matrícula.

Doctora
 YEIMI YADIRA CAÑÓN SALAZAR
 Directora Financiera de Contaduría
 Departamento de Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100023912 del 30 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Departamento causa el 1° de enero de cada año la renta del impuesto sobre vehículos automotores. En el 2024, el parque automotor del Departamento asciende aproximadamente a un millón trescientos mil vehículos, de los cuales 22.573 placas están registrados a persona indeterminada, lo que equivale aproximadamente a \$1.108.335.000 pesos sólo para la vigencia 2024. Asimismo, el número de placas registradas como indeterminadas han ido en aumento en los últimos años, por lo cual se acumula a la fecha un impuesto pendiente de recaudo aproximadamente por valor de \$5.170.158.000 pesos.

Conforme a lo estipulado en la Resolución 3282 de 2019 del Ministerio de Transporte, por la cual se establecen los requisitos y el procedimiento especial para el registro de propiedad de un vehículo a persona indeterminada y la Resolución 20223040044765 de 2022 del Ministerio de Transporte, por la cual se modifica el artículo 7 y se prorroga la vigencia de Resolución 3282 de 2019 por la cual se establecen los requisitos y el procedimiento especial para el registro de propiedad de un vehículo a persona indeterminada, transcurridos tres (3) años contados a partir del día de la inscripción del

traspaso a persona indeterminada se suspenderá el registro hasta tanto el poseedor del vehículo materialice el traspaso.

Por lo anterior, en busca de efectuar los registros contables de forma oportuna para dar cumplimiento al principio de devengo:

1. ¿Cuál sería el tratamiento contable que debería aplicar el Departamento de Cundinamarca cuando se causa el impuesto de vehículos a personas indeterminadas y cuando se cumpla el plazo de los tres años que regula las resoluciones mencionadas y se suspenda el registro del vehículo sin haber recibido ningún pago por el impuesto ya causado?

2. Si el registro del vehículo ya ha sido cancelado, y la persona materializa el traspaso, ¿Cómo el Departamento debería registrar este hecho económico?"

CONSIDERACIONES

La Ley 488 de 1998, establece:

"ARTICULO 138. IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES. Créase el impuesto sobre vehículos automotores (...).

(...)

ARTÍCULO 139. Beneficiarios de las rentas del impuesto. La renta del impuesto sobre vehículos automotores, corresponderá a los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley.

(...)

ARTICULO 140. HECHO GENERADOR. Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados.

(...)

ARTICULO 142. SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo del impuesto es el propietario o poseedor de los vehículos gravados.

(...)

ARTICULO 144. CAUSACION. El impuesto se causa el 1o. de enero de cada año. En el caso de los vehículos automotores nuevos, el impuesto se causa en la fecha de solicitud de la

inscripción en el registro terrestre automotor, que deberá corresponder con la fecha de la factura de venta o en la fecha de solicitud de internación.

(...)

ARTÍCULO 146. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES. El impuesto sobre vehículos automotores podrá ser liquidado anualmente por el respectivo sujeto activo. Cuando el sujeto pasivo no esté de acuerdo con la información allí consignada deberá presentar declaración privada y pagar el tributo en los plazos que establezca la entidad territorial.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, el Ministerio de Transporte entregará, en medio magnético y de manera gratuita, antes del 31 de diciembre de cada año, toda la información del RUNT a cada Departamento y al Distrito Capital, que permita asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución 3282 de 2019 del Ministerio de Transporte, por la cual se establecen los requisitos y el procedimiento especial para el registro de propiedad de un vehículo a persona indeterminada, modificada por la Resolución 20223040044765 de 2022, señala:

“Artículo 1°. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer el procedimiento especial para registrar ante un organismo de tránsito el traspaso de un vehículo a persona indeterminada y regular el procedimiento para que los organismos de tránsito procedan a realizar la suspensión del registro de aquellos vehículos que se encuentren registrados con la inscripción de persona indeterminada, una vez cumplidos los requisitos establecidos en la presente resolución.

(...)

Artículo 5°. Suspensión del registro. Transcurridos tres (3) años contados a partir del día de la inscripción del traspaso a persona indeterminada, el Organismo de Tránsito que realizó la inscripción del traspaso a persona indeterminada, suspenderá el registro hasta tanto el poseedor del vehículo materialice el traspaso (...).

Artículo 6°. Registro a favor del interesado. En cualquier momento y hasta antes de realizar la suspensión del registro del vehículo, el poseedor interesado en legalizar el traspaso a su favor podrá solicitarlo ante el organismo de tránsito, para lo cual deberá utilizar el procedimiento establecido en el artículo 12 de la Resolución número 12379 de 2012 del Ministerio de Transporte, modificada por el artículo 3° de la Resolución número 2501 de 2015 o la norma que la modifique, adicione o sustituya.

(...)

Parágrafo 2°. Para realizar el procedimiento de registro de que trata el presente artículo, se requiere la validación de la existencia del Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito, revisión técnico-mecánica e infracciones de tránsito, y pago de impuestos desde el tiempo en que se realiza el registro a persona indeterminada a la fecha de solicitud de registro a nombre del interesado.

Artículo 7°. Legalización del traspaso. Si con posterioridad a la suspensión de la matrícula, el poseedor solicita legalizar el traspaso a su favor, este deberá:

(...)

c) Seguir lo dispuesto en el artículo 6º de la presente resolución" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

81. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

(...)

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento del impuesto de vehículos con registro a persona indeterminada

La Ley 488 de 1998 establece que el impuesto de vehículos automotores grava la propiedad o posesión de un vehículo, el cual, se liquida y causa anualmente a cargo del propietario o poseedor del vehículo gravado.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; además, indica que la probabilidad es una condición para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros.

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación señala que la entidad reconocerá un ingreso por impuesto cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Así las cosas, para reconocer una cuenta por cobrar por concepto de impuestos y el respectivo ingreso en los estados financieros de la entidad, esta debe cumplir con la definición de activo e ingreso, es decir que, debe ser probable que genere beneficios económicos futuros, su valor pueda medirse de forma fiable y, para el caso del reconocimiento de ingresos por impuestos, debe generarse el derecho de cobro originado por las liquidaciones oficiales y actos administrativos cuando estos queden en firme.

En consecuencia, cuando se liquide el impuesto sobre vehículos a "persona indeterminada" es probable que la entidad no obtenga beneficios económicos futuros de dicha liquidación; además, dado que el registro es a "persona indeterminada" no se conoce el tercero y no podrá ejercer ninguna acción de cobro. Por lo tanto, la liquidación del impuesto sobre vehículos a "persona indeterminada" no deberá reconocerse como activo e ingreso en la información financiera de la entidad. No obstante, para efectos de control podrá revelar dichas liquidaciones del impuesto sobre vehículos a personas indeterminadas en cuentas de orden de control.

Ahora bien, en virtud del artículo 5 de la Resolución 3282 de 2019 del Ministerio de Transporte, cuando se cumplan los tres años de la inscripción a título del traspaso a persona indeterminada y se suspenda el registro del vehículo, la entidad deberá suspender también el registro en las cuentas de orden de control.

2. Tratamiento contable de la legalización del traspaso con posterioridad a la suspensión de la matrícula

En virtud del párrafo 2 del artículo 6 de la Resolución 3282 de 2019 del Ministerio de Transporte, cuando el poseedor solicite legalizar el traspaso a su favor, con posterioridad a la suspensión de la matrícula, este deberá entre otras condiciones, cumplir con el pago

de los impuestos desde el tiempo en que se inició el registro a persona indeterminada hasta la fecha de solicitud de registro a nombre del interesado.

Teniendo en cuenta lo anterior y de conformidad con el principio de Devengo, establecido en el Marco Conceptual, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

En este sentido, una vez la entidad tiene la certeza de poder ejecutar un cobro sobre dichas obligaciones y existe la posibilidad de la entrada de beneficios económicos futuros a la entidad, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar, aplicando lo señalado en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, la cual establece que se reconocerá un ingreso por impuestos cuando se genere el derecho de cobro originado por las liquidaciones oficiales y actos administrativos cuando estas quedan en firme, por cuanto es en ese momento cuando se obtienen los derechos de los beneficios económicos futuros del impuesto, lo que incluye los intereses de mora que se generan en el retraso del pago y se dispone de una medición fiable del derecho y del ingreso. Lo anterior, con independencia del momento en el que la entidad realice el recaudo.

Así las cosas, la entidad debitará la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

CONCEPTO No. 20241100020801 DEL 17-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Implementación del sistema de costeo en la entidad.

Doctor
LUIS EDUARDO MORALES POLANCO
Profesional Universitario
Contraloría General del Cauca
Popayán, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024602 del 06 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicito conocer si existe alguna norma que obligue a las Entidades del Sector Público especialmente a Entidades Territoriales a la implementación de un Sistema de Costos de los servicios prestados, además qué alcance tiene el documento "Marco de Referencia para la implantación del Sistema de Costos para las entidades del Sector Público" y si existe alguna directriz al respecto”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 1o. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1o de la presente Resolución será aplicado por las entidades de

Gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública”.
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

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

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

(...)

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos. Los ingresos de las entidades de gobierno pueden surgir en su mayoría de transacciones sin contraprestación, aunque eventualmente, estas entidades obtienen ingresos de

transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes o en la prestación de servicios entre otros.

Por su parte, los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes para la venta y con la prestación de servicios vendidos, con independencia de que los mismos se recuperen en la transacción de intercambio.

En línea con lo expuesto, el principio de asociación establece que, cuando la entidad obtenga ingresos por transacciones con contraprestación atendiendo a lo estipulado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en su literal 6.1.4, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos.

Por lo anterior, para dar cumplimiento a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando se produzcan bienes o se presten servicios relacionados con ingresos con contraprestación, se deberá implementar el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas del proceso.

En ese orden de ideas, la entidad deberá reconocer los costos sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación y así mismo realizar la implementación del sistema de costeo.

Cabe aclarar, que la CGN no ha emitido normativa sobre sistemas de costos, como tampoco ha establecido la obligatoriedad de la implementación de una herramienta en particular de sistema de costos, toda vez que su función como autoridad de regulación se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. Por lo tanto, de ser necesario, le corresponderá a la entidad efectuar los desarrollos metodológicos y procedimentales apropiados a las particularidades de sus operaciones.

Ahora bien, el documento "Marco de Referencia para la implantación del Sistema de Costos para las entidades del Sector Público" al que hace referencia en su consulta es de carácter informativo, pero no hace parte de la estructura del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de conformidad con la Resolución 533 de 2015. La normativa expedida por la CGN que regula a las entidades de gobierno podrá ser consultada en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100020811 DEL 17-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes recibidos en donación.

Doctora
 INGRID CABEZAS
 Jefe de Control Interno
 Orito
 Orito, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024992 del 8 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"... concepto técnico sobre el reconocimiento de los bienes que son donados al municipio mediante acta, pero en dicha acta no refleja los valores del costo de cada bien donado; de acuerdo a los procedimientos internos del municipio, es una exigencia fundamental que el acta traiga descrito (cantidad, especificaciones técnicas de los bienes, valor unitario y valor total); sin embargo, no describen en el acta el valor del costo de cada bien donado, ante lo cual, la administración municipal ha solicitado en reiteradas ocasiones se remita esta información, sin hallar respuesta de las instituciones donantes.

Ahora bien, la administración municipal debe ingresar estos bienes al respectivo almacén para su uso y custodia; proceso que no se ha realizado, ya que no hay respuesta de las instituciones que donaron estos bienes; es por ello, que muy respetuosamente le solicitamos nos informe el procedimiento a seguir para ingresarlos a almacén para que se reflejan en el inventario y en la contabilidad en la entidad".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, una vez la entidad determine que el bien recibido en donación cumple con la definición de activo, en virtud de lo señalado en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, su clasificación corresponde a un bien de propiedades, planta y equipo, y la donación no se encuentra sujeta a ningún tipo de condición; aplicará para su reconocimiento y medición, lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Así las cosas, cuando la entidad adquiera un bien mediante donación, su medición inicial la realizará en cumplimiento del párrafo 19 de la Norma de propiedades, planta y equipo,

el cual señala que los bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación se medirán de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En consecuencia, por corresponder su consulta a una transferencia no monetaria, cuando la entidad reciba el bien donado lo medirá de conformidad con el párrafo 23 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el cual indica que en primer lugar lo debe medir por su valor de mercado y si no es posible determinar este valor, lo medirá por su costo de reposición. Ahora, como última opción, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el bien se medirá por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

CONCEPTO No. 20241100021061 DEL 19-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún están en uso por parte de la entidad.

Doctora
 DUNIA SEMMIR MONTAÑEZ JIMÉNEZ
 Directora administrativa y financiera
 Contraloría de Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024722 del 07 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) se emita un concepto respecto al debido tratamiento que se debe practicar con el manejo de los bienes muebles totalmente depreciados que son llevados a control administrativo, de la Contraloría de Cundinamarca, de acuerdo a los siguientes términos:

1. La Auditoría General de la República dejó observaciones a la Contraloría de Cundinamarca por el inadecuado registro de bienes totalmente depreciados y en uso y por no revisar y ajustar la vida útil de la Propiedades, Planta y Equipo, por tener contabilizados bienes totalmente depreciados que se encuentran en uso en las cuentas de orden (831590) OTROS BIENES Y DERECHOS RETIRADOS (DB) y (891590) OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. La Contraloría de Cundinamarca tiene actualmente dentro de sus cuentas de orden denominadas (831590) OTROS BIENES Y DERECHOS RETIRADOS (DB) y (891590) OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), bienes que se encuentran totalmente depreciados, pero siguen siendo usados por los funcionarios para cumplir con sus funciones laborales ya que la entidad no cuenta con recursos económicos para adquirir

nuevos bienes, algunos de estos bienes no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien o cálculos errados de la depreciación ya que se poseen hace más de 20 años. Dada esta situación dichos bienes se trasladan al grupo de inventarios denominado (CONSUMO CONTROLADO) en Control Administrativo y su valor histórico se contabiliza en las cuentas de orden mencionadas anteriormente con el fin de tener el control de los bienes por parte de la persona encargada de los activos de la entidad y se controlan por el módulo de Almacén del sistema administrativo y contable que posee la entidad, también se relacionan en estas cuentas los bienes que se encuentran totalmente deteriorados, dañados y que no son funcionales para la entidad pero que aún no han sido trasladados a la bodega de inservibles para continuar con el proceso de bajas.

3. En sus cuentas de orden denominadas (831510) PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (DB) y (891506) BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, la entidad contabiliza los bienes que son trasladados a la bodega de inservibles una vez cumplen los criterios para darse de baja, después de cumplido este proceso y emitidas las resoluciones de destinación final de estos bienes, estos valores son dados de baja de las cuentas de orden.

4. La Contraloría de Cundinamarca, por políticas contables reconoce como propiedad, planta y equipo los bienes muebles cuyo costo sea mayor o igual a dos (2) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), pero la entidad actualmente tiene contabilizados en las cuentas de orden, mencionadas en el numeral 2 de esta solicitud, bienes muebles por debajo de este valor que siguen siendo utilizados ya que fueron adquiridos en vigencias anteriores a la aplicación de esta política, pero que al igual siguen en el grupo de denominado (CONSUMO CONTROLADO) en Control Administrativo.

En conclusión y explicando así las cosas, la Contraloría de Cundinamarca posee bienes muebles en las cuentas de orden (831590) OTROS BIENES Y DERECHOS RETIRADOS (DB) y (891590) OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), con el objetivo de tener un control administrativo de los bienes que ya cumplieron su vida útil y se encuentran totalmente depreciados cuyo valor en libros es saldo cero (0) pero que continúan en uso, dado que no se cuenta con los recursos económicos para adquirir nuevos bienes muebles, de igual manera se informa que la Contraloría de Cundinamarca estima un valor residual de cero; puesto que considera el uso de estos durante la vida útil, así mismo una vez el bien definitivamente no pueda ser usado por los funcionarios por deterioro total, entra al debido proceso de bajas.

Por lo anterior se solicita muy respetuosamente emitir una respuesta a las siguientes inquietudes:

Es procedente;

1. ¿Realizar una depuración contable para cancelar el valor que a la fecha se encuentra contabilizado en las cuentas de orden (831590) OTROS [BIENES Y DERECHOS RETIRADOS (DB) y (891590) OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) de los

bienes del inventario que son del grupo denominado (CONSUMO CONTROLADO) en Control Administrativo que no se consideran materiales para la entidad y que fueron adquiridos hace más de 20 años, que no superan los 2 SMMLV y manejar su control Únicamente administrativo por el módulo de almacén internamente y una vez sean determinados para bajas contabilizarlos en las cuentas de orden denominadas (831510) PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (DB) y (891506) BIENES Y DERECHOS RETIRADOS de la bodega de inservibles?

2. ¿Dejar únicamente en cuentas de orden los bienes que se encuentran clasificados en la bodega de inservibles para proceso de bajas ya sea por daño o por que no son funcionales para la entidad?

3. ¿Reestimar la vida útil de bienes muebles cuyo valor histórico supera los 2 SMMLV, que ya han superado su vida útil y se encuentran totalmente depreciados pero que siguen en uso porque son funcionales para la entidad por el tiempo que por concepto técnico de funcionarios propios de la entidad sea emitido, tomando únicamente el valor de la depreciación del tiempo que se va a reestimar como ajuste por errores de periodos anteriores? Ya que en su momento no se cumplió con la norma de la norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil y el método de depreciación.

4. ¿ Controlar internamente los bienes que se reconocen como propiedad, planta y equipo, que una vez cumplan su vida útil y se deprecien totalmente en el módulo de Almacén administrativamente y no ser contabilizados en las cuentas de orden? los cuales no se darán de baja porque se seguirán usando en la entidad pero por falta de recursos económicos no se pueden reemplazar, y que a su vez no se ha omitido el cumplimiento de la norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil y el método de depreciación?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...).

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en

el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados” (Subrayado fuera de texto).

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto CGN 20241100000341 del 09 de enero de 2024, el cual se anexa, concluye lo siguiente sobre el tratamiento contable de un activo de propiedades, planta y equipo cuya vida útil restante es de un mes, pero en las condiciones actuales, puede continuar usándose por dos años más:

“Por lo anterior, si la entidad tiene un activo cuya vida útil restante es de un mes, pero establece que en las condiciones actuales puede continuar generando beneficios económicos futuros o potencial de servicio por dos años más, significa que el activo todavía conserva el potencial de servicio por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) se ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la revisión anual de la estimación contable correspondiente a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

(...)

ii) la otra situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el hecho de que se encuentran en uso activos que han alcanzado una depreciación completa”.

CONCLUSIONES

Es importante resaltar que, a la Contaduría General de la Nación (CGN) le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración

pública. Por lo tanto, el control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que se consideren activos o no, será determinado por la entidad, ya que este constituye un medio de control propio y en este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre la idoneidad de este, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual, con la finalidad de incorporarlos correctamente en la información financiera.

Es de precisar que, durante el período de referencia de 20 años de adquisición de bienes la Contraloría de Cundinamarca cursó el proceso de transición del Régimen Contable Precedente al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este contexto, la entidad debió aplicar el Instructivo 002 de 2015, lo que implicó la realización de procesos para determinar los saldos iniciales a 01 de enero de 2018 de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo. Por lo cual, la entidad evaluó en ese periodo si estos bienes cumplían con las condiciones para ser reconocidos como activos y les asignó el respectivo valor de acuerdo con dicho instructivo.

Partiendo de que se hicieron adecuadamente los registros indicados en el instructivo 002 de 201, en relación con la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno estipula que esta representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. Por lo tanto, los bienes de propiedades, planta y equipo que actualmente se encuentran en uso por parte de la entidad y que están totalmente depreciados, deben seguir siendo reconocidos en la información financiera con valor en libros cero, y de ser necesario informar de tal hecho en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad de gobierno, puede corresponder a dos situaciones:

i) significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Por lo tanto, la Contraloría deberá realizar la corrección del error para aquellos bienes que sean materiales y cumplan con la definición de activo, recalculando la depreciación para

cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) la otra situación puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo cual es una situación particular donde el bien en cuestión no es material y su omisión o no expresión en la información financiera podría esperarse razonablemente que no influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. No obstante, la entidad de gobierno adelantará todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes que no cumplen con el criterio de materialidad determinado por la entidad, totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

Además, la entidad deberá mantener dichos activos en los estados financieros y relevar en las respectivas notas contables, las razones por las cuales aún se encuentran en uso pese a estar completamente depreciados, sin que esta explicación configure la definición de error contable.

Con respecto a la pregunta 4, se reitera que el control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que se consideren activos o no, será determinado por la entidad, en este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre este tema.

CONCEPTO No. 20241100021741 DEL 24-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de terrenos baldíos ubicados dentro del área de influencia de Parques Naturales Nacionales de Colombia

Doctor

LUIS ANTONIO PINZÓN PARRA

Director de Construcción y Conservación de Establecimientos Educativos - SED

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025642 del 10 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Secretaría de Educación Distrital, viene adelantando los estudios técnicos, jurídicos y económicos para el saneamiento de la propiedad pública del Distrito Capital, donde funcionan las instituciones educativas.

Conforme a lo anterior, esta Entidad ha identificado que en la actualidad se encuentra ocupando inmuebles que no se encuentran titulados, y que por su naturaleza jurídica corresponden a predios baldíos rurales, ubicados dentro del área de influencia de Parques Naturales Nacionales de Colombia.

Por lo anterior, me permito solicitar a esa Contaduría, emitir un concepto con el fin de determinar qué entidad debe reconocer contablemente los terrenos baldíos rurales que actualmente ocupa la Secretaría de Educación del Distrito con servicios misionales, esto de acuerdo con las condiciones de uso, control, riesgos y obligaciones, atendiendo las siguientes consideraciones y características de los inmuebles:

CON.	CÓDIGO PLANTAS FÍSICAS	LOCALIDAD	NOMBRE ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO	DIRECCION	PROPIEDAD	MATRICULA INMOBILIARIA	OBSERVACIONES JURIDICAS	ÁREA CATASTRAL	CODIGO CHIP
1335	2010	20-SUMAPAZ	CADEL SUMAPAZ Antes Sede G - Santa Rosa de Bodegas -	Corregimiento de Nazareth vereda santa rosa km 32	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	2.097,60	AAA0156LTNN
1336	2011	20-SUMAPAZ	Gimnasio Campestre Jaime Garzón - Sede I - Santa Rosa de Nazareth	Sede D - Santa Rosa De Nazareth - Santa Rosa Baja	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	2.111,00	AAA0156LUWW
1337	2012	20-SUMAPAZ	Almacén Colegio Jaime Garzón - antes Sede H - Taquesitos.	Corregimiento de Nazareth vereda tanquecitos	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	1.596,70	AAA0156LUMR

Lo anterior, a fin de determinar a que Entidad le corresponde incluir esos activos dentro de sus Estados Financieros”.

CONSIDERACIONES

La Ley 2 de 1959 por la cual se dictan normas sobre economía forestal de la Nación y conservación de recursos naturales renovables, establece:

“Artículo 2. Se declaran Zonas de Reserva Forestal los terrenos baldíos ubicados en las hoyas hidrográficas que sirvan o puedan servir de abastecimiento de aguas para consumo interno, producción de energía eléctrica y para irrigación, y cuyas pendientes sean superiores al 40%, a menos que, en desarrollo de lo que se dispone en el artículo siguiente, el Ministerio de Agricultura las sustraiga de las reservas.

(...)

Artículo 7. La ocupación de tierras baldías estará sujeta a las reglamentaciones que dicte el Gobierno con el objeto de evitar la erosión de las tierras y proveer a la conservación de las aguas. Al dictar tal reglamentación, el Gobierno podrá disponer que no serán ocupables ni susceptibles de adjudicación aquellas porciones de terreno donde la conservación de los bosques sea necesaria para los fines arriba indicados, pero podrá también contemplar la posibilidad de comprender en las adjudicaciones, bosques que deban mantenerse para los mismos fines, quedando sujeta en este caso la respectiva adjudicación a la cláusula de reversión si las zonas de bosques adjudicadas fueren objeto de desmonte o no se explotaren conforme a las reglamentaciones que dicte el Gobierno.

(...)

Artículo 13. Con el objeto de conservar la flora y fauna nacionales, decláranse 'Parques Nacionales Naturales' aquellas zonas que el Gobierno Nacional, por intermedio del Ministerio de Agricultura, previo concepto favorable de la Academia Colombiana de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales, delimite y reserve de manera especial, por medio de decretos, en las distintas zonas del país y en sus distintos pisos térmicos, y en las cuales quedará prohibida la adjudicación de baldíos, las ventas de tierras, la caza, la pesca y toda actividad industrial, ganadera o agrícola, distinta a la del turismo o a aquellas que el Gobierno Nacional considere convenientes para la conservación o embellecimiento de la zona. Dentro de estos parques pueden crearse reservas integrales biológicas, en los casos en que ello se justifique a juicio del Ministerio de Agricultura y de la Academia de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales.

Artículo 14. Decláranse de utilidad pública las zonas establecidas como 'Parques Nacionales Naturales'. El Gobierno podrá expropiar las tierras o mejoras de particulares que en ellas existan" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe

tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, lo que implica la capacidad de la entidad de usar el recurso o definir el uso que un tercero debe darle a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, se deberá evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el

potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, respecto a los bienes inmuebles ocupados por la Secretaría de Educación Distrital sobre los cuales no tiene la titularidad legal y que corresponden a predios ubicados en Parques Naturales Nacionales, la entidad evaluará si tiene el control de dichos predios, considerando la definición de activo del Marco Conceptual y las limitaciones al uso de las zonas declaradas como Parques Nacionales Naturales, según lo señalado en la Ley 2 de 1959 y demás normativa relacionada que haya sido expedida.

En ese sentido, la Secretaría de Educación Distrital es la entidad encargada de aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo, a fin de reconocer los bienes inmuebles de la consulta en su estado de situación financiera.

CONCEPTO No. 20241100021751 DEL 24-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
	SUBTEMA	Reconocimiento de operaciones de crédito público interno celebradas por entes territoriales Moneda utilizada para el reconocimiento de transacciones en moneda extranjera

Señor
 DAVID ALEXANDER MENDOZA HEREDIA
 Consultora Forense Corporativa
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025362 del 10 de mayo de 2024, 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), 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?”

CONSIDERACIONES

El artículo 3° del Decreto 2681 de 1993, por el cual se reglamentan parcialmente las operaciones de crédito público, las de manejo de la deuda pública, sus asimiladas y conexas y la contratación directa de las mismas, señala:

“Artículo 3° Operaciones de crédito público. Son operaciones de crédito público los actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios con plazo para su pago o aquellas mediante las cuales la entidad actúa como deudor solidario o garante de obligaciones de pago.

Dentro de estas operaciones están comprendidas, entre otras, la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de entidades estatales.

Para efectos de lo dispuesto en el presente Decreto, las operaciones de crédito público pueden ser internas o externas. Son operaciones de crédito público internas las que, de conformidad con las disposiciones cambiarias, se celebren exclusivamente entre residentes del territorio colombiano para ser pagaderas en moneda legal colombiana. Son operaciones de crédito público externas todas las demás” (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, define los pasivos como “una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

Por su parte, 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 Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“1. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

(...)

1.1. 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”.

CONCLUSIONES

Respecto a la primera pregunta, es preciso señalar que, las entidades públicas realizan operaciones de crédito público atendiendo a sus necesidades específicas de recursos, bienes o servicios, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos. Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de las operaciones de crédito público, se deben tener en cuenta aspectos como la esencia económica que subyace a la transacción y el rol que cumple cada parte.

Dado lo anterior, el reconocimiento contable de las operaciones de crédito público de los entes territoriales dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos que se derivan del acto jurídico, en cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por consiguiente, la entidad evaluará si para el reconocimiento del hecho económico debe aplicar a) la Norma de emisión y colocación de títulos de deuda, b) la Norma de cuentas por pagar o c) la Norma de préstamos por pagar. Dichas Normas pueden ser consultadas en la ruta www.contaduria.gov.co → RCP → RCP En Convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Normas → Elegir la última versión.

En cuanto a la segunda pregunta, el Decreto 2681 de 1993, indica que las operaciones de crédito público internas se celebran exclusivamente entre residentes del territorio colombiano para ser pagaderas en moneda legal colombiana.

Ahora bien, la Norma efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que las transacciones pactadas en moneda extranjera, se reconocerán en la información financiera en pesos colombianos; para lo cual la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera.

CONCEPTO No. 20241100021791 DEL 24-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Cuentas por pagar Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registro contable de las cuentas por pagar que son canceladas con recursos de derechos en fideicomiso. Tratamiento contable de las obras realizadas por contratistas y entregadas a la comunidad.

Doctora
 MIRELLA SANDRA CAMELO QUIMBAYO
 Asesor II - Líder ETG Financiera (E)
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010029232 del 31 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a las conclusiones del concepto 20241100018521 del 29 de mayo del 2024, de manera cordial se solicita dar alcance teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

Es pertinente señalar, con respecto a la ejecución de recursos del Fondo Adaptación, que los bienes y ejecución de las obras están a cargo de la Entidad, es decir, que el patrimonio autónomo solo se encarga de la administración y pago.

Así mismo, los encargados de la recepción de información de la ejecución de obras que realiza el contratista (informes parciales y finales de ejecución y entrega a la comunidad) son los supervisores de los contratos, siendo estos colaboradores del Fondo Adaptación. Por lo cual la Fiduciaria no informa este detalle sino el reporte de pagos y rendimientos financieros. Con base en la información de ejecución de obras se realizan los registros en la subcuenta que corresponda del grupo 15 Inventarios.

Lo anterior, se fundamenta en el concepto No. 2020000022631 del 16 de junio de 2020, relacionado con el registro contable para el manejo de inventarios por la ejecución y entrega de las obras, con recursos administrados por el patrimonio autónomo, el cual señala lo siguiente:

(...) `1- ¿Cuál es el tratamiento contable para las obras en curso contratadas por el Fondo Adaptación, durante los periodos de ejecución de estas?

Las obras que se encuentren contratadas por el Fondo para ser entregadas en cumplimiento de sus funciones a otras entidades públicas o a la comunidad sin ninguna contraprestación, serán reconocidas como parte de los inventarios del Fondo, dado que cumple con la definición estipulada en el Marco Normativo, reconocimiento que se mantendrá hasta tanto se realice la entrega de estos bienes.

Para el caso de las obras que se encuentren en construcción, estas deben ser reconocidas en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, por el monto de los recursos que han sido empleados durante su ejecución.

2-Una vez culminadas las obras, ¿cuál es el tratamiento contable de los bienes hasta su entrega?

Finalizada la construcción de las obras, estas deben ser reclasificadas a la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, donde permanecerán hasta el momento en el cual se realice su transferencia a una entidad pública o a la comunidad. (...)"

La consulta radicada con el N° 20240010020482 del 12 de abril de 2024, resuelta a través del concepto con radicado CGN N° 20241100018521 del 29 mayo de 2024, solicitaba concepto donde se indicara:

"1. Si para la causación de la cuenta por pagar, la Entidad debe seguir aplicando el procedimiento de Recursos Entregados en Administración en el numeral `1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.', o por el contrario realizar la causación con la información recibidas de las áreas de gestión sobre el avance de ejecución en la entrega de obras.

2. Qué registro contable aplica para los casos cuando se reciben las obras por parte del contratista y a su vez son entregados a la comunidad, cuando no han surtido los trámites de pago al contratista y por ende no han sido registrados en la contabilidad como ingreso a la cuenta de inventarios. Pero con la entrega de la obra a la comunidad, si aplicaría una salida del inventario".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de

recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta la información indicada en la consulta, respecto a que el Fondo de Adaptación es quien efectúa la ejecución de las obras y proyectos, entrega las construcciones a la comunidad y el patrimonio autónomo solamente realiza acciones de administración y pagos, se procede a dar respuesta de acuerdo con las consideraciones expuestas.

Atendiendo al principio de Devengo del Marco Conceptual, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del periodo contable, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

Asimismo, el mencionado Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros; por su parte los pasivos corresponden a una obligación presente de origen legal, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos; y los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos durante el periodo contable por salidas o disminuciones de los activos que no están asociados con la adquisición, producción o venta de bienes y la prestación de servicios.

Por su parte, la Norma de inventarios indica que se reconocen como parte de esta categoría los activos adquiridos, en proceso de transformación o producidos que se tengan con la intención de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; o transformarse o consumirse en la producción de los bienes que serán distribuidos en forma gratuita. Cuando estos inventarios se distribuyen gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo en el momento en que se realice su distribución.

Adicionalmente, la Norma de cuentas por pagar establece que se reconocerán en esta categoría del pasivo las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en

el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo o equivalentes al efectivo, por el valor de la transacción.

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la entidad entrega recursos en administración a patrimonios autónomos creados por la entidad a través de fiducia mercantil, el tratamiento contable de estos recursos se hará según lo indicado en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del procedimiento.

Pregunta 1.

El Fondo deberá atender al principio de Devengo para efectuar el reconocimiento de los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, reconocer los derechos o las obligaciones por la ejecución de las obras cuando se desarrollen las diferentes actividades; para ello reconocerá el activo generado o el gasto incurrido y la cuenta por pagar en el momento en que se generen las obligaciones con terceros, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de las clases contables 1-ACTIVOS o 5-GASTOS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase contable 2-PASIVOS.

Para el pago de las obligaciones reconocidas la entidad, dado que los recursos se encuentran en el patrimonio autónomo, se debe aplicar el numeral 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para lo cual, cuando la fiducia le informe a la entidad que ha efectuado el pago de las obligaciones a los terceros indicados por el Fondo, la entidad registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la obligación cancelada de la clase contable 2-PASIVOS y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Pregunta 2.

Como se indicó previamente, en aplicación del principio de Devengo los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, independientemente del momento en que se realice el pago a los terceros; por lo tanto, la entidad debe reconocer los bienes construidos o adquiridos para distribución gratuita en el momento en el que surgen los derechos sobre dichos bienes, así como las obligaciones frente a los pasivos por pagar, lo cual no está sujeto a que se haya efectuado el pago al contratista.

Por lo anterior, en la medida en que la entidad reciba información de las actividades que realiza el contratista para la construcción o adquisición de los bienes, deberá registrar estos bienes en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. En

el caso de los bienes que son construidos, en el momento en que finalicen su proceso de construcción se deberán reclasificar a la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Cuando los bienes sean entregados a título gratuito a la comunidad, para su uso, goce y disfrute, la entidad deberá reconocer esta distribución en el resultado del periodo, registrando un débito en la subcuenta denominada Asignación de bienes y servicios de la cuenta que corresponda del grupo contable 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

CONCEPTO No. 20241100021861 DEL 24-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Agregación del informe anual de evaluación del control interno contable cuando la forma de organización del proceso contable adoptada por la entidad es separada en unidades contables. Manuales de políticas contables cuando la forma de organización del proceso contable adoptada es separada en unidades contables. Responsabilidad del jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, de evaluar la efectividad del control interno contable.

Doctor
 NICOLÁS ROMERO CARMONA
 Director Financiero de Contabilidad
 Secretaría de Hacienda Distrital
 Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010026762 del 20 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Una entidad territorial organiza un sistema de contabilidad separado en unidades contables dependientes, considerando que cada una de ellas corresponden a departamentos administrativos y secretarías que manejan recursos específicos.

De forma trimestral y anual, la unidad contable central realiza el proceso de integración contable para luego proceder con la emisión de informes contables y financieros trimestrales, así como los reportes contables a que haya lugar y de forma anual para la emisión de los estados financieros de la entidad territorial.

Con respecto a la evaluación de control interno contable, ¿considera la Contaduría General que la aplicación de los procedimientos y cuestionario establecido en la Resolución 193 de 2016 debe realizarse por separado para cada unidad contable dependiente, incluida la

unidad central?, en caso afirmativo, ¿de que forma se obtiene la calificación final a la evaluación del control interno contable?; ¿ se pueden establecer bases como la participación de cada unidad contable dependiente en los ingresos, gastos, activos o patrimonio para determinar la calificación a la evaluación del control interno contable de la entidad territorial?, ¿ es razonable realizar la evaluación a cada unidad contable dependiente para luego obtener una calificación general única equivalente el promedio, sin importar el valor de los activos, ingresos, gastos, pasivos o patrimonio que posea cada unidad contable dependiente?

En caso de que la evaluación del control interno contable deba realizarse sobre la unidad contable central, que posee más del 94% de los activos de la entidad y más del 53% de los ingresos, ¿ el concepto que emita la Contaduría General de la Nación es vinculante para los jefes de control interno de las entidades territoriales?

Si la unidad contable central posee los procedimientos y políticas contables que deben aplicarse en la entidad territorial, ¿ es correcto que las unidades contables dependientes posean procedimientos contables propios?.

¿Qué significa la expresión establecida por la Resolución 193 de 2016?:

'El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel,(..)'

Para la evaluación del control interno contable, ¿es necesario que el evaluador considere el concepto de 'materialidad'?".

CONSIDERACIONES

La Resolución 411 de 2023, por la cual se establece la información a reportar, los requisitos, plazos y características de envío a la Contaduría General de la Nación y se deroga la Resolución 706 de 2016, señala:

“ARTÍCULO 11°. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CGN. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Resolución reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

(...)

PARÁGRAFO 1. El representante legal y el contador público que tengan a su cargo la contabilidad de una entidad pública y la agregación de la información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios administrativos y operativos internos que consideren necesarios para efectos de elaborar, de forma

oportuna, los formularios agregados de las categorías ICPC y BDME para reportarlos a la CGN, en las fechas definidas en el presente artículo.

Así mismo, para el reporte de la categoría ECIC, la responsabilidad en las entidades públicas de la agregación corresponde al representante legal y al jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 193 de 2016, Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, señala:

“ARTÍCULO 3º. El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad. De igual modo, producto de la aplicación del instrumento de evaluación, deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el Informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina este organismo de regulación contable”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

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

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“1. ASPECTOS GENERALES

A continuación, se exponen los aspectos conceptuales básicos (definición, objetivos, evaluación y riesgos) relacionados con el control interno contable.

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.3. Evaluación del control interno contable

(...)

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas

previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad...

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los

controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión...

(...)

5. INSTRUMENTOS DE IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN COMPLEMENTARIOS

Los instrumentos y guías de implementación del control interno contable corresponderán a los que adopte la entidad.

Adicional a la evaluación que se realiza con el propósito de preparar y suministrar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación, los jefes de control interno, o quienes hagan sus veces, deberán evaluar permanentemente su grado de implementación y efectividad. En este sentido, en aras de la independencia con la que estos funcionarios hacen las respectivas evaluaciones, se podrán diseñar y utilizar instrumentos complementarios; no obstante, el formulario de evaluación que se reporta a la Contaduría General de la Nación es el que se indica en el presente manual” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

(...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.

- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Teniendo en cuenta lo anterior, y en atención a que en su consulta se señala que la entidad territorial adoptó la forma de organización del proceso contable separada en unidades contables, se dará respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

1. Respecto a la agregación del informe anual de evaluación del control interno contable cuando la forma de organización del proceso contable adoptada es separada en unidades contables.

Cuando la entidad territorial organice su contabilidad separada en unidades contables, el proceso contable se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

Bajo este escenario, respecto a la agregación del informe anual de control interno contable, se tiene que conforme a lo señalado en el párrafo 1º del artículo 11 de la Resolución 411 de 2023, la responsabilidad de la agregación para el reporte de la categoría Evaluación del Control Interno Contable, corresponde al representante legal y al jefe de la

oficina de control interno o quien haga sus veces en la entidad principal. Para lo cual, deberán adoptar los criterios administrativos y operativos internos que consideren necesarios.

En todo caso, las entidades que deben reportar a la CGN son aquellas que tienen el código institucional asignado para presentación de sus informes a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) como una única entidad y no de forma separada.

2. Respecto a los manuales de políticas contables cuando la forma de organización del proceso contable adoptada es separada en unidades contables.

Conforme a lo señalado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las unidades contables dependientes de una entidad deberán aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central, en tanto es esta la responsable de definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

3. ¿Qué significa lo señalado en el artículo 3º de la Resolución 193 de 2016?

En este punto es preciso aclarar que, bien la responsabilidad del control interno contable corresponde al representante legal o máximo directivo, así como a los responsables de las áreas financieras y contables, la evaluación del control interno contable corresponde al jefe de control interno, o quien haga sus veces. Lo anterior, en razón a que ni el contador ni el representante legal deben ser juez y parte del proceso de control interno contable.

De conformidad con lo anterior, cuando en el artículo 3º de la Resolución 193 de 2016 se señala que el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, significa que a él corresponderá realizar el monitoreo, seguimiento y análisis del cumplimiento de los objetivos del control interno contable, entre los que se encuentran, la generación por parte de la entidad de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Sobre el particular, es preciso señalar que la información financiera de propósito general será relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos; y representará fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno sea completa, neutral y libre de error significativo.

4. Para la evaluación del control interno contable, ¿es necesario que el evaluador considere el concepto de "materialidad"?

El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, al realizar la respectiva evaluación del control interno contable, deberá establecer si las diferentes etapas del proceso contable se realizaron con un adecuado ejercicio del control interno contable.

De conformidad con lo anterior, en la primera etapa del proceso contable que corresponde al "Reconocimiento" un adecuado ejercicio del control interno contable garantizará que los hechos económicos que se incorporen en los estados financieros: i) cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo; ii) puedan medirse fiablemente; y iii) estén adecuadamente sustentados en documentos soporte y comprobantes de contabilidad.

En la segunda etapa que corresponde a la "Medición posterior" un adecuado ejercicio del control interno contable se materializará en la actualización del valor de partidas específicas de los elementos de los estados financieros, acorde con los criterios establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad, lo cual también debe estar respaldado en los respectivos documentos soporte y comprobantes de contabilidad.

Por último, en la tercera etapa corresponde a la "Revelación" un adecuado ejercicio del control interno contable permitirá sintetizar y representar la situación financiera, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, no solo de forma cuantitativa, sino también cualitativa, en consonancia con los criterios establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad.

En virtud de lo anterior, al realizar la evaluación del control interno contable, el jefe de control interno, o quien haga sus veces, establecerá si en las diferentes etapas del proceso contable se cumplió con los criterios y lineamientos señalados por la CGN; entre los que se encuentra la materialidad que se desprende de la característica fundamental de relevancia, por lo cual, por ejemplo, analizará si se realizó el reconocimiento contable de los hechos económicos materiales, en cumplimiento de la respectiva política de materialidad de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100022001 DEL 25-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes a la Región de Planeación y Gestión Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca – RPG – ART -ASOVC

Doctora

JUANITA CONCHA RIVERA

Directora

Región de Planeación y Gestión Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025882 del 14 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Región de Planeación y Gestión – Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca -RPG-ART- ASOVC fue creada como esquema asociativo territorial del tipo Región de Planeación y Gestión –RPG-1 contemplado en el artículo 19 de la Ley 1454 de 2011, (...).

(...)

1. ¿Cuál es el régimen presupuestal y tributario aplicable la Región de Planeación y Gestión Autoridad Regional de Transporte de la aglomeración Suroccidente del Valle del Cauca RPG-ART- ASOVC?. En nuestro criterio la RPG-ART-ASOVC esta facultada para realizar su propio estatuto presupuestal basado en el Decreto 115 de 1996, asemejándose a una entidad descentralizada del Distrito de Santiago de Cali que es el mayor aportante. Así mismo, consideramos que la Entidad esta facultada para adoptar su propio estatuto tributario basado en el del Distrito de Santiago de Cali.

2. ¿Cómo deben registrarse en el presupuesto y la contabilidad los Aportes que los entes territoriales realizan para la constitución, administración, operación y funcionamiento de la RPG-ART-ASOVC en virtud de los dispuesto en el artículo quinto del Convenio

Interadministrativo No? 1.310.02.20-0566? El respecto vale la pena recordar que, el reporte de estos aportes como capital de la Entidad y no como ingreso, generan un efecto negativo en el patrimonio, dado que estos recursos son los que soportan el funcionamiento de la Entidad.

3. Frente a las normas contables aplicables, consideramos que a la entidad le es aplicable la Resolución 139 de 2015 que adopta el de las entidades que no cotizan en la bolsa de valores. Favor confirmar nuestro entendimiento o si es aplicable a la RPG-ART-ASOVC la Resolución 533 de 2015 que adopta el catálogo de cuentas para entidades de Gobierno.

4. ¿Las modificaciones al presupuesto de la RPG-ART-ASOVC pueden regularse en el Estatuto presupuestal de la Entidad como un trámite interno de su Consejo Directivo por ser una entidad autónoma en el marco de un esquema asociativo territorial de múltiples aportantes, o dichas modificaciones deben llevarse para aprobación de otras instancias?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Además, la Ley 298 de 1996, señala:

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

(...)

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

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

Ahora bien, la ley 1454 de 2011, por la cual se dictan normas orgánicas sobre ordenamiento territorial y se modifican otras disposiciones, establece:

“TÍTULO IV - DE LAS REGIONES ADMINISTRATIVAS Y DE PLANIFICACIÓN
(...)”

Artículo 32. Financiación. El funcionamiento de las Regiones Administrativas y de Planificación se financiará con cargo a los recursos o aportes que las respectivas entidades territoriales que la conformen destinen para ello y los incentivos que defina el Gobierno Nacional, de conformidad con los indicadores de sostenibilidad fiscal de la Ley 617 de 2000 para los departamentos que las conformen. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Acuerdo No. 001 del 8 de octubre de 2022, por el cual se adoptan los estatutos de la Región de Planeación y Gestión – Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca RPG-ART-ASOVC, estipula:

“CAPÍTULO 1 - NOMBRE, DOMICILIO, DIRECCIÓN DE NOTIFICACIÓN, NATURALEZA, DURACIÓN, JURISDICCIÓN, OBJETO, FUNCIONES, Y OBJETIVO

(...)”

ARTÍCULO 5. NATURALEZA. La naturaleza jurídica de la RPG-ART-ASOVC será la de un Esquema Asociativo Territorial del tipo Región de Planeación y Gestión contemplada en el artículo 19 de la Ley 1454 de 2011. La RPG-ART-ASOVC es una persona jurídica de derecho público, como organismo encargado de atender funciones administrativas conforme a las normas de derecho público, con autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio propio e independiente de los entes que la conforman. Los actos expedidos por esta entidad serán actos administrativos y sus contratos se registrarán por el Estatuto de Contratación de la Administración Pública.

(...)”

CAPÍTULO II - PATRIMONIO, FUENTES DE FINANCIACIÓN E INTEGRANTES

ARTÍCULO 11. PATRIMONIO Y FUENTES DE FINANCIACIÓN. El patrimonio de la entidad estará constituido, entre otros, por las siguientes fuentes de financiación:

1. Los aportes económicos, transferencias y cuotas de las entidades territoriales que lo conforman.
2. Las donaciones, aportes, subvenciones o legados permitidos que hagan personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras.
3. Las transferencias o partidas que reciba de entidades públicas o privadas, nacionales y extranjeras.
4. Los productos o beneficios derivados de las actividades desarrolladas en el ejercicio del objeto del EAT.
5. Los instrumentos de financiación de proyectos que permitan la distribución de cargas y beneficios supramunicipales, subregionales o regionales, como participación de plusvalía

por obras públicas, contribución por valorización, pago por servicios ambientales o ecosistémicos y los demás que prevea la ley.

6. Todos los demás activos que por cualquier otro concepto o Título ingresen al patrimonio del esquema asociativo territorial.

Parágrafo 1. El funcionamiento de la RPG-ART-ASOVC no generará cargo al Presupuesto General de la Nación, al Sistema General de Participaciones ni al Sistema General de Regalías.

Parágrafo 2. Cada ente territorial que conforma la RPG-ART-ASOVC deberá apropiarse los recursos que le corresponden en su presupuesto anual y transferirlos a la RPGART-ASOVC dentro del primer mes de cada vigencia fiscal. En el caso de incumplimiento por parte de un integrante de la RPG-ART-ASOVC frente a sus obligaciones financieras, los integrantes cumplidos podrán recurrir a las instancias judiciales y administrativas correspondientes para solicitar el cumplimiento de esta obligación y del convenio interadministrativo No. 1.310.02.20.0566 de 2021, otrosí No.1 de 2022 y demás cláusulas adicionales del mencionado convenio interadministrativo.

Parágrafo 3. La distribución de los aportes públicos por cada entidad territorial serán los establecidos en la cláusula cuarta del otrosí No.1 de 2022 del convenio interadministrativo No. 1.310.02.20.0566 de 2021 demás cláusulas, convenios, contratos y otrosíes suscritos por la RPG-ART-ASOVC relacionados con este tema.

Parágrafo 4. MECANISMOS DE FINANCIACIÓN DE LOS PROYECTOS DE LA RPGART-ASOVC. Los proyectos de la RPG-ART-ASOVC podrán financiarse con recursos propios, aportes de la Nación, aportes de las entidades territoriales y todas aquellas fuentes previstas en la Ley para la financiación de proyectos de infraestructura, transporte y movilidad” (Subrayado de texto).

Adicionalmente, el Otrosí No. 1 al Convenio Interadministrativo No. 1.310.02.20-0566 del 12 de noviembre de 2021 suscrito entre el Departamento del Valle del Cauca, el Distrito especial, deportivo, cultural, turístico, empresarial y de servicios de Santiago de Cali y el Municipio de Yumbo, estipula:

“CLÁUSULA CUARTA. Modificar la cláusula quinta – ESQUEMA DE DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS REQUERIDOS PARA LA INSTITUCIONALIDAD, la cual quedará así:

CLÁUSULA QUINTA - ESQUEMA DE DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS REQUERIDOS PARA LA INSTITUCIONALIDAD. Los Municipios de Palmira, Yumbo y Jamundí, el Distrito y el Departamento adoptan la siguiente fórmula para la distribución proporcional de los aportes públicos requeridos para la constitución, administración, operación y funcionamiento de la ART y el EGR, la cual deberá ser incluida en los actos de creación de cada una de estas entidades.

Costos Estimados Autoridad Regional de Transporte - ART

ART	
Alt. 2 Esc 3.	
Entidad territorial	% Participación
	100%
CALI	48,00%
GOBERNACIÓN	29,80%
YUMBO	8,90%
PALMIRA	9,50%
JAMUNDI	3,80%

(...)

Tabla 1. Porcentaje de Participación ART para cada Ente territorial

Fuente: Elaboración Comité de Gerencia Transitoria con base en Estructuración Financiera Vigencia 2020. Septiembre 2021

Costos ART	Fase 1: Estructuración				Fase 2: Construcción			Fase 3: Operación
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	AÑO 7	AÑO 8
	VINCULACIÓN 8 PERSONAS				VINCULACIÓN 12 PERSONAS			15 PERSONAS
Costo de personal + Vinculación inicial	1.074	1.108	1.152	1.204	1.788	1.861	1.936	2.307
Gastos administrativos	87	87	87	87	87	87	87	147
TOTAL OPEX	1.161	1.194	1.239	1.291	1.874	1.948	2.023	2.454
CAPEX	362,1	-	-	40,1	-	138,7	72,8	44,0
TOTAL	1.523	1.194	1.239	1.331	1.874	2.087	2.096	2.498

Tabla 2. Costo discriminando OPEX y CAPEX - ART

 Fuente: Elaboración Comité de Gerencia Transitoria con base en Estructuración Financiera Vigencia 2020. Septiembre 2021''
(Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

3. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

4. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se

realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.3. Patrimonio

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

6.1.4. Ingresos

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

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL de la siguiente manera: "Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Preguntas 1, parcialmente 2 y 4:

De acuerdo con el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre los asuntos presupuestales y tributarios planteados.

En virtud de lo anterior, y de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se ha trasladado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público las preguntas 1 y 4 en su totalidad, y parcialmente la pregunta 2, respecto al tema presupuestal, mediante radicado CGN 20241030016361 del 16 de mayo de 2024.

Pregunta parcial 2:

El Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica que las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Es así como dichas entidades, son creadas para cumplir con objetivos sociales o económicos y su financiamiento proviene principalmente de los impuestos y otras contribuciones que recauda el Estado, así como de transferencias de otras entidades públicas privadas o privadas u organismos internacionales.

En consonancia con lo anterior y lo señalado en el Marco Conceptual, el patrimonio de las entidades de gobierno representa los bienes y derechos que poseen estas entidades, de manera que en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL deberán registrarse los recursos asignados para su creación.

Ahora bien, según el artículo 11 del Acuerdo No. 001 del 8 de octubre de 2022, el patrimonio y demás fuentes de financiación de la RPG-ART-ASOVC estará constituido, entre otros, por los aportes económicos, transferencias y cuotas de las entidades territoriales que lo conforman. Así mismo, el párrafo 3 del citado artículo menciona que la distribución de los aportes públicos por cada entidad territorial serán los establecidos en la cláusula cuarta del otrosí No.1 de 2022 del convenio interadministrativo No. 1.310.02.20.0566 de 2021.

En este sentido, el Otrosí No. 1 al Convenio Interadministrativo No. 1.310.02.20-0566, mediante su cláusula cuarta modifica la cláusula quinta del Convenio citado, estipulando que se adopta una fórmula para la distribución proporcional de los aportes públicos requeridos para la constitución, administración, operación y funcionamiento de la Autoridad Regional de Transporte (ART) y el Ente Gestor (EGR), la cual deberá ser incluida en los actos de creación de cada una de estas entidades. Dicha distribución se divide en las fases de estructuración, construcción y operación.

Por consiguiente, las entidades territoriales que conforman la RPG-ART-ASOVC deben evaluar y determinar los aportes iniciales, es decir los recursos que se consideran necesarios para la creación de la RPG-ART-ASOVC. Con esta información la RPG-ART-ASOVC registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En contraste, los valores que transfieran posteriormente las entidades territoriales sin contraprestación alguna o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado, que no correspondan a los aportados para la creación de la RPG-ART-ASOVC, corresponderán a ingresos de transacciones sin contraprestación.

Pregunta 3:

Es preciso señalar que la Región de Planeación y Gestión Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca, identificada con NIT 901650829-5 cuenta con el código de entidad CGN (CHIP) 923273579 y se encuentra actualmente catalogada como una entidad sujeta al ámbito de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, que debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100022081 DEL 26-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Registro contable del reintegro originado por la inexecutable del artículo 95 de la Ley 2277, declarada mediante la Sentencia C-391 de 2023.

Doctor
 JUAN MANUEL GÓMEZ PEDRAZA
 Contador (E)
 Área de Gestión Estratégica
 Gerencia Nacional Financiera y Administrativa
 Universidad Nacional de Colombia
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010026962 del 21 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

La ley 2277 del 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones establece en su artículo 95, la creación de una contribución para beneficiar a los estudiantes que financian sus estudios en educación superior mediante crédito educativo reembolsable con el ICETEX.

Con el fin de dar cumplimiento a la mencionada Ley, la Universidad Nacional de Colombia realizó durante la vigencia 2023, el registro contable de esta contribución en la cuenta contable 72080827 Contribución ICETEX - Créditos educativos Ley 2277 de 2022'.

El 04 de octubre de 2023, la Corte Constitucional mediante Sentencia C-391, declaró inexecutable el artículo 95 de la Ley 2277 del 13 de diciembre de 2022 y como consecuencia de esto, se le ordena al ICETEX reintegrar los recursos consignados por la universidad por cuenta de dicha contribución.

Conforme con lo anterior, consultan ¿cuáles son los registros contables que se deben realizar para registrar los valores reintegrados por el ICETEX a la Universidad Nacional de Colombia por concepto de los pagos efectuados por la contribución?

CONSIDERACIONES

El artículo 95 de la Ley 2277 de 2022 decreta:

“ARTÍCULO 95. CREACIÓN DE UNA CONTRIBUCIÓN PARA BENEFICIAR A LOS ESTUDIANTES QUE FINANCIAN SUS ESTUDIOS EN EDUCACIÓN SUPERIOR MEDIANTE CRÉDITO EDUCATIVO REEMBOLSABLE CON EL ICETEX. Crear la contribución para los estudiantes que financian sus estudios en educación superior con créditos reembolsables con el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" -ICETEX, que no cuenten con subsidio de tasa otorgado por el Gobierno Nacional, y sus créditos no estén en periodo de amortización; con la cual se destinarán recursos para financiar la diferencia entre la tasa de interés de contratación y la variación anual del Índice de Precios al Consumidor -IPC- de los créditos otorgados, con el propósito de mejorar las condiciones de sus créditos.

Sujeto activo. El sujeto activo será el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" -ICETEX.

Sujeto pasivo. Los sujetos pasivos serán las Instituciones de Educación Superior -IES- que cuenten con estudiantes que financien sus estudios mediante crédito educativo reembolsable con el ICETEX, que no tengan subsidio de tasa y que se no estén en periodo de amortización.

Hecho generador. El hecho generador de la contribución de que trata este artículo está constituido por el valor de la matrícula a desembolsar a las Instituciones de Educación Superior en la adjudicación y/o renovación de crédito educativo reembolsable personas naturales que financien su educación superior a través del -Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" -ICETEX-, en programas de educación superior, que no cuenten con subsidio de tasa otorgado por el Gobierno Nacional y que sus créditos no estén en periodo de amortización.

Mediante Sentencia C-391-23 del 4 de octubre de 2023, la Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, declara INEXEQUIBLE el artículo 95 de la Ley 2277 de 2022, Magistrado Ponente Dr. Jorge Enrique Ibáñez Najar.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece que:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

Ingresos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco conceptual, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar dispone que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

De conformidad con lo anterior, y teniendo en cuenta que mediante Sentencia C-391-23, la Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo 95 de la Ley 2277 de 2022 y que el ICETEX debe reintegrar los recursos consignados por la universidad por cuenta de la contribución creada en el citado artículo, a continuación, se presentan los registros

contables que debe realizar la Universidad Nacional de Colombia por el reintegro de la contribución:

i) Con la solicitud de reintegro, la Universidad Nacional de Colombia debitará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480863-Reintegros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

ii) Cuando la Universidad Nacional de Colombia recibe los recursos reintegrados por el ICETEX de la contribución debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20241100022461 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Activos contingentes Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de los intereses de mora proyectados sobre las cuotas no transferidas por los recaudadores de la cuota de fomento y los intereses de mora extemporáneos no certificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Cambios en las políticas contables

Doctora
 ANGELA MARCELA ORDOÑEZ MAHECHA
 Directora Administrativa y Financiera
 Fondo Nacional del Ganado
 Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025742 del 14 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Nacional del Ganado es un fondo parafiscal creado por la Ley 89 de 1993 para el recaudo de la Cuota de Fomento Ganadero y Lechero, el cual es administrado por la Federación Colombiana de Ganaderos FEDEGAN, en virtud del contrato No.20190001 suscrito con la Nación - Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, el 4 de enero de 2019.

La normatividad vigente relacionada con el tema en consulta es la siguiente:

- Ley 89 de 1993. Artículo 2º: Cuota de Fomento Ganadero y Lechero. Establécesela cuota de fomento guandero y lechero como contribución parafiscal, (...)

(...)

- Ley 101 de 1993. Capítulo V: Contribuciones Parafiscales Agropecuarias y Pesqueras. Artículo 30º: Administración del Recaudo. Parágrafo 2º. 'El recaudador de los recursos parafiscales que no los transfiera oportunamente a la entidad administradora, pagará intereses de mora a la tasa señalada para el impuesto de renta y complementarios'

- Decreto 2025 de 1996. Artículo 4º. Cuando las cuotas no se paguen en tiempo o se dejen de recaudar, o cuando sean pagadas con irregularidades en la liquidación, en el recaudo o en la consignación, el representante legal de la entidad administradora del respectivo Fondo Parafiscal, con fundamento en la certificación prevista en el inciso segundo del parágrafo primero del artículo primero de este decreto, enviará un reporte a la Dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito público delegada para el efecto (...)

Parágrafo 1. La Dependencia delegada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá verificar la información a que se refiere el presente artículo en los libros de las personas obligadas a pagar la contribución y de los recaudadores. Igualmente podrá requerir a las entidades administradoras de los Fondos Parafiscales para obtener información adicional.

Parágrafo 2. Una vez presentado el reporte de que trata este artículo, la dependencia delegada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en un término de diez (10) días calendario, comunicará su conformidad o inconformidad al representante legal de la entidad administradora, para que éste, en caso de conformidad, produzca la correspondiente certificación, que constituye título ejecutivo, en la cual conste el monto de la deuda y su exigibilidad (...)

SITUACIÓN ACTUAL:

Dentro de ese contexto, en la cartera del Fondo Nacional del Ganado se ha efectuado el cálculo de intereses de mora de dos categorías:

1. Los intereses de mora 'proyectados', cuando el recaudador no ha transferido la Cuota de Fomento Ganadero y Lechero y, en consecuencia, varían diariamente hasta la fecha de pago de la Cuota. En este caso, por su nivel de incertidumbre sobre el pago y, por ende, sobre el valor proyectable, la DIAN certifica solamente el capital, mas no los intereses, sobre los cuales, por lo tanto, no puede interponerse acción judicial, pues la certificación de la DIAN es requisito indispensable para constituir el título ejecutivo.

2. Los intereses de mora 'extemporáneos', cuando el recaudador en mora paga la totalidad de la cuota, pero no los intereses generados hasta la fecha de pago, los cuales no se modifican porque las cuotas ya han sido pagadas, razón por la cual, la DIAN sí los certifica y sobre ellos expide título ejecutivo.

Teniendo en cuenta esta circunstancia, la política de cartera del Fondo Nacional del Ganado ha establecido lo siguiente:

1. Los intereses de mora 'extemporáneos', certificados por la DIAN, al contar con un documento cierto, tienen mayor grado de certidumbre para su recuperación, razón por la cual se registran en cuentas de balance como cuentas por cobrar y afectan el estado de resultados.

2. Los intereses de mora 'proyectados', no certificados por la DIAN, ya sea sobre cuotas impagadas, porque se siguen generando hasta tanto el recaudador pague las cuotas, no se registran en cuentas de balance por su alto grado de incertidumbre sobre su recuperación, pues al no estar certificados ni siquiera pueden ser objeto de cobro judicial. Por esta razón solo se registran cuando el recaudador efectivamente los paga con las cuotas de fomento.

Esta incertidumbre se acrecienta por diferentes factores, como los fallos judiciales a favor del Fondo, reconociendo solamente las cuotas sin contemplar los intereses; los procesos de reorganización bajo la Ley 1116 de 2006, en los que es común el reconocimiento del capital, mas no de los intereses de mora; o bien, las amnistías tributarias, basadas en rebajas sustanciales de intereses de mora a los deudores que paguen los capitales adeudados. En todos estos casos, la inclusión de intereses proyectados, que terminarían siendo objeto de saneamiento contable forzoso, impactaría negativamente en los estados financieros.

En el último mes, la Auditoría Interna del Fondo Nacional del Ganado ha insistido en la necesidad de subir a cuentas de balance todos los intereses de mora, no solo los 'extemporáneos' certificados por la DIAN, sino los 'proyectados' que continúan generándose sobre la totalidad de la cartera en las diferentes instancias de cobro, con lo cual:

(...)

Por lo anterior, solicitamos, a través de este medio, el concepto de la Contaduría en el manejo de los intereses de mora y extemporáneos.

CONSULTA:

1. ¿Los intereses de mora 'proyectados' sobre las cuotas no transferidas por los recaudadores, deben registrarse en cuentas de balance como cuentas por cobrar y reaforzarse periódicamente, así no haya certidumbre sobre su recuperación ni se tenga un documento que los soporte?

2. ¿Los intereses 'extemporáneos' que no sean certificados por la DIAN, deben registrarse en cuentas de balance como cuentas por cobrar, así no haya certidumbre sobre su recuperación ni se tenga un documento que los soporte?

3. ¿El cambio de la política, en el evento en que se deban registrar los intereses en cuentas de balance, debería aplicar a partir de la fecha de la aprobación de la política y hacia adelante?

(...)”.

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, señala:

“Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) Las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) Los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

3) Los fondos con personería jurídica;

4) Las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;

5) Las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;

6) Las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;

7) El Sistema General de Regalías; y

8) Los resguardos y territorios indígenas certificados por el Departamento Nacional de Planeación, las asociaciones de resguardos indígenas certificadas por el Departamento Nacional de Planeación, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante,

algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

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

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro

instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

(...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la entidad recibiría. (...).

(...)

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

4.1. Políticas contables

(...)

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

(...)

10. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a abordar el asunto objeto de consulta es necesario precisar que en virtud de la Resolución 195 de 2021, los fondos parafiscales no hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de contabilidad pública (RCP); en este sentido, se dará respuesta a su consulta considerando el Marco Normativo que deben aplicar las Entidades de Gobierno.

1. Reconocimiento de los intereses de mora proyectados sobre las cuotas no transferidas por los recaudadores y no certificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

En atención al principio contable de devengo definido por el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Adicionalmente, el Marco Conceptual define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Así mismo, define que los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos.

Ahora bien, para reconocer un elemento en los estados financieros, además de cumplir con la definición de activo o de ingreso, debe ser probable que genere beneficios económicos futuros y su valor pueda medirse de forma fiable. Por lo tanto, si la entidad no tiene certeza de que se genere beneficios económicos futuros por dichos intereses, no se podrán reconocer en los estados financieros.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar indica que se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, si la entidad no ostenta un derecho de cobro sobre los intereses de mora de las cuotas que el recaudador no le ha transferido y no tiene certeza de generar los beneficios económicos futuros esperados, la entidad no podrá reconocerlos en los estados financieros, debido a que dichos eventos no cumplen con el principio de devengo, ni con la definición y características de reconocimiento de un activo y un ingreso en los estados financieros.

Por su parte, la Norma de activos contingentes define estos activos como aquellos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad y, por lo tanto, no son objeto de reconocimiento en los estados financieros. De esta manera, la entrada de beneficios económicos futuros a la entidad no se contempla bajo la probabilidad sino la posibilidad, de manera que, si en algún momento pasa a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

Así las cosas, los activos contingentes no son objeto de reconocimiento sino de revelación y, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros, se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes.

Por lo tanto, si para efectos de control, la entidad determina que los valores proyectados por intereses de mora se tratan de activos de naturaleza posible, susceptibles de registrarse en cuentas de orden, registrará un débito en la subcuenta 819003-Intereses de mora de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

2. Reconocimiento de los intereses de mora extemporáneos no certificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

De acuerdo con lo indicado en la Norma de cuentas por cobrar, si la entidad ostenta un derecho de cobro sobre los intereses de mora de las cuotas que el recaudador no le ha transferido y tiene certeza de generar los beneficios económicos futuros esperados, la entidad podrá reconocerlos en los estados financieros; dado que el reconocimiento de los intereses de mora deberá realizarse cuando surja el derecho a favor de la entidad, es decir, cuando exista una liquidación oficial o acto administrativo que liquide dicha obligación a cargo de los recaudadores, ello con independencia del momento en el que el fondo perciba el recaudo.

Ahora bien, bajo el entendido de que los intereses de mora extemporáneos no certificados por la DIAN, se refieren a intereses generados por cuotas que los recaudadores no han transferido, la entidad deberá evaluar y aplicar los lineamientos establecidos en el numeral anterior.

3. Cambios en las políticas contables

El cambio de políticas contables y sus efectos se realizará en cumplimiento de lo señalado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

En este sentido, la entidad podrá cambiar una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

Así las cosas, los cambios en las políticas contables que adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Por lo tanto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de la política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros,

los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

Sin embargo, si es impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad deberá ajustar la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

Adicionalmente, cuando la entidad adopte un cambio en una política contable deberá revelar la siguiente información: i) la naturaleza del cambio; ii) las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuye a la representación fiel y suministra información relevante; iii) el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual como en periodos anteriores a los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y iv) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una aplicación retroactiva por efecto del cambio en las políticas contables cuando aplique.

CONCEPTO No. 20241100022491 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de actividades ordinarias Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por el recaudo y gestión de los recursos del impuesto de alumbrado público

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por el recaudo y gestión de los recursos del impuesto de alumbrado público

Doctor
 HERMEN DE LA ROSA BORJA
 Profesional Especializado
 E. S. P. del Distrito de Santa Marta
 Santa Marta, Magdalena

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010026652 del 20 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"...Es menester entonces que nos brinden su colaboración, en el sentido de ilustrarnos sobre el manejo contable de los recaudos del impuesto de alumbrado público y la directriz sobre la dinámica de las cuentas contables a utilizar en el registro de las transacciones que se derivan de la prestación del servicio no domiciliario de alumbrado público cedido por la administración municipal de Santa Marta a la ESSMAR ESP mediante el decreto 282 del 18 de noviembre de 2016.

Como es de público conocimiento, la ESSMAR E.S.P. fue intervenida, mediante la Resolución No. SSPD 20211000720935 del 22 de noviembre de 2021, fecha en la cual, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -SSPD- tomó posesión, por la configuración de las causales previstas en los numerales 1 y 7 del artículo 59 de la Ley 142 de 1994.

Que el objeto que llevo a la SUPERSERVICIOS a la toma de posesión es con fines liquidatarios – etapa de administración temporal, de acuerdo con lo establecido en la Resolución No. SSPD 20221000237145 del 22 de marzo de 2022, publicada en el Diario Oficial No. 51985 del 23 de marzo de 2022.

Que mediante Resolución No. SSPD 20241000002635 del 05 de enero de 2024, se designó al doctor JORGE HERNAN LOPEZ ECHEVERRIA. - identificado con el cedula de ciudadanía 7.534.032, como Agente Especial de la ESSMAR, a fin de que asumiera las funciones y competencias descritas en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la Ley 142 de 1994 y el Decreto 2555 de 2010.

En ejecución de la designación, el servidor JORGE HERNÁN LOPEZ ECHEVERRIA actúa como representante legal de la ESSMAR E.S.P, y en tal calidad, tiene a su cargo la ejecución de todas las actividades necesarias para la administración y desarrollo de su objeto social.

Por lo tanto, reiteramos la necesidad de que nos indiquen mediante un documento escrito la forma en que deben registrarse las dinámicas de los movimientos contables de facturación e inversiones, costos y gastos asociados al impuesto de Alumbrado público, cuyo recaudo está en cabeza de la ESSMAR E.S.P entidad oficial de carácter distrital, con el propósito de dar claridad al proceso que estamos ejecutando actualmente y poder validar si estamos registrando en forma acertada las diferentes operaciones, y en caso de esas imputaciones contables no se están registrando en forma adecuada poder realizar los registros y reclasificaciones a que haya lugar de una forma confiable.

Ahora bien, tratándose de la operación que el Distrito realizó al ceder el impuesto de Alumbrado público a la empresa ESSMAR E.S.P., mediante el artículo 2 del Acuerdo 020 de 2018, el Distrito de Santa Marta autoriza al Alcalde para ceder a favor de la ESSMAR, el cien por ciento (100%) de la totalidad del recaudo por concepto del tributo indirecto de alumbrado público que, tiene su hecho generador y causación en la jurisdicción del Distrito de Santa Marta, por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha cierta de inicio de operaciones por parte de la ESSMAR; lo anterior, con destino a la financiación de la operación del sistema de alumbrado público.

Es importante mencionar que el reconocimiento contable actual del servicio no domiciliario de alumbrado público que opera la ESSMAR se registra como un ingreso por recaudo de un impuesto, con fines específicos”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, señala:

“CAPÍTULO IV. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

ARTÍCULO 349. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Los municipios y distritos podrán, a través de los concejos municipales y distritales, adoptar el impuesto de alumbrado público.

(...)

ARTÍCULO 350. DESTINACIÓN. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

(...)

ARTÍCULO 352. RECAUDO Y FACTURACIÓN. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Decreto 1073 de 2015, por el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, establece:

“**ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio.** Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

(...)

PARÁGRAFO. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este párrafo” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 314 de 2018, por el cual se transfiere la operación, administración, mantenimiento, modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público a la Empresa de Servicios Públicos del Distrito de Santa Marta “ESSMAR E.S.P” y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO SEGUNDO. Prestación del servicio. La prestación del servicio no domiciliario de alumbrado público en el Distrito de Santa Marta será prestado y/o atendido de manera directa a partir del primero (1º) de enero de 2019 o la fecha en que finalice el contrato de concesión actual celebrado por la Alcaldía Distrital, por la EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE SANTA MARTA “ESSMAR ESP”, empresa industrial y comercial del orden público territorial que se encargará de garantizar la OPERACIÓN, ADMINISTRACIÓN, MANTENIMIENTO, MODERNIZACIÓN, REPOSICIÓN Y EXPANSIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha de inicio de actividades de esta.

(...)

ARTÍCULO TERCERO. Cesiones. Ceder a favor de la EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE SANTA MARTA “ESSMAR ESP”, con destino a la financiación de la operación del sistema de alumbrado público el cien por ciento (100%) de la totalidad del recaudo por concepto del tributo indirecto de alumbrado público que tiene su hecho generador y causación en la jurisdicción del Distrito de Santa Marta, por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha cierta de inicio de operaciones por parte de la ESSMAR ESP.

PARÁGRAFO PRIMERO. El tributo cedido hará parte del patrimonio de la ESSMAR. Los recursos derivados del tributo de alumbrado público serán destinados por la ESSMAR o la que haga sus veces, para la financiación del SALP y garantizar la OPERACIÓN, ADMINISTRACIÓN, MANTENIMIENTO, MODERNIZACIÓN, REPOSICIÓN Y EXPANSIÓN DEL

SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO en las condiciones fijadas en las normas legales aplicables”.

El Acuerdo 004 de 2016, por el cual se expide el nuevo estatuto tributario del Distrito de Santa Marta y se fijan otras disposiciones, señala:

“CAPÍTULO DÉCIMO SEGUNDO

IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

(...)

ARTÍCULO 190. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo del impuesto de alumbrado público es el Distrito de Santa Marta, a quien corresponde, la administración, control, recaudo, determinación, liquidación, discusión, devolución y cobro de la misma.

(...)

ARTÍCULO 194. COBRO DEL IMPUESTO. El impuesto de al alumbrado público será cobrado mensualmente por la empresa prestadora del servicio de energía eléctrica quien lo facturará y recaudará a nombre del Distrito de Santa Marta sin que para ello requiera de autorización distinta a la que le otorga el presente artículo.

(...)

ARTÍCULO 195. DISTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO. El producto del impuesto al alumbrado público se aplicará al pago del consumo de energía, al costo de la prestación del mismo servicio, a la ejecución de obras de ampliación, modernización y cambio tecnológico en el sistema. Las obras que se realicen y los cambios que se introduzcan deberán proveer por la reducción real de los consumos de energía en la prestación del servicio” (Subrayado fuera del texto).

La Resolución 101 013 de 2022, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, por la cual se establece la metodología para la determinación de costos máximos por la prestación del servicio de alumbrado público, dispone:

“ARTÍCULO 4. RESPONSABILIDAD DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. Conforme lo dispuesto en el Decreto 943 de 2018 contenido en el Decreto 1073 de 2015 o aquellas normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

82. Se reconocen como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios al patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

85. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto puede medirse con fiabilidad.

86. Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 286 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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 empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 422 de 2023, dispone:

"2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están

asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades”.

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

" CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, señala:

“La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 1819 de 2016, el Decreto 1073 de 2015 y la Resolución 101 013 de 2022 y el Acuerdo 004 de 2016, se destaca que:

i) Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo.

ii) Le corresponde a los municipios o distritos la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público. Por lo tanto, cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información relacionada con los ingresos, costos y gastos generados para la prestación del servicio de alumbrado público.

iii) El sujeto activo del impuesto de alumbrado público es el municipio o distrito.

iv) La facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público lo debe realizar el municipio o distrito o a través de una empresa prestadora del servicio de energía eléctrica quien lo facturará y recaudará a nombre del municipio o distrito.

iv) Los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público deben destinarse exclusivamente a financiar las actividades que comprende el servicio de alumbrado público.

Teniendo en cuenta lo anterior y atendiendo al principio contable de esencia sobre forma, el control de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público recae en el municipio o distrito, debido a que es quien espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la prestación del servicio de alumbrado público, además de tener la titularidad de los recursos y la obligación de garantizar que estos se usen para la prestación del servicio de alumbrado público, por lo tanto, el reconocimiento del derecho, el ingreso, los gastos y activos asociados al servicio de alumbrado público le corresponde al Distrito de Santa Marta y no a la E.S.P. del Distrito de Santa Marta.

Así las cosas, a continuación, se señala el tratamiento contable que deberá efectuar la entidad:

1. Reconocimiento del derecho y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público

De conformidad con lo descrito anteriormente y lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el reconocimiento del derecho y del ingreso generado por el impuesto de alumbrado público le corresponde al municipio o distrito, por lo tanto, cuando surja el derecho de cobro originado en la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes y una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, le corresponde al Distrito de Santa Marta reconocer dicho ingreso y cuenta por cobrar, para lo cual, registrará un débito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-

IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

2. Reconocimiento del recaudo de los recursos generados por el impuesto de alumbrado público

Cuando los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público se recauden directamente por la empresa en sus cuentas bancarias, la empresa de servicios públicos registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, con la información que remita la empresa de servicios públicos sobre el recaudo de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público, el Distrito de Santa Marta registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

3. Costos y gastos asociados al servicio de alumbrado público

De conformidad con el parágrafo del artículo 2.2.3.6.1.2. del Decreto 1073 de 2015, el Distrito deberá incluir en su información financiera el activo generado, el costo y gasto incurrido o la obligación pagada por las actividades del servicio de alumbrado público.

Así las cosas, cuando la E.S.P. del Distrito de Santa Marta, informe al Distrito sobre la gestión realizada con los recursos, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo generado, el gasto incurrido o la obligación pagada por las actividades del servicio de alumbrado público, las cuales comprenden el suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él y la interventoría en los casos que aplique, de conformidad con la Resolución 101 013 de 2022 de la CREG, y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la empresa registrará un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la E.S.P. del Distrito de Santa Marta reconocerá el ingreso por la prestación del servicio al Distrito. Así mismo, reconocerá cada una de las erogaciones incurridas para la generación de este ingreso de acuerdo con la naturaleza del gasto o costo incurrido, y reconocerá los activos y pasivos asociados a dichas erogaciones.

Ahora bien, si en la ejecución de los recursos se construyen o adquieren nuevos activos que serán administrados por la E.S.P. del Distrito de Santa Marta esta realizará el control mediante un registro en cuentas de orden debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por otra parte, si hay lugar a la devolución de recursos, la E.S.P. del Distrito de Santa Marta debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Distrito de Santa Marta registrará un débito en subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para lo anterior, entre la entidad territorial y la empresa de servicios públicos deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Por último, si la empresa no ha aplicado el procedimiento descrito, deberá realizar la aplicación correcta de la normativa vigente para el caso y aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20241100022521 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del diseño y estudio técnico para la construcción de una obra.

Doctora
 DANIELA FLÓREZ JIMÉNEZ
 Almacenista General
 Institución Universitaria Pascual Bravo
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100027812 del 24 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Cordialmente solicito de su colaboración con la emisión de un concepto como respuesta a la siguiente consulta:

Se realizará la contratación de un servicio para el diseño de una obra. Sin embargo, no está confirmado el presupuesto total para la construcción de dicha obra por lo cual no es seguro que se ejecute.

¿Este servicio que se contratará se podría considerar como un activo por sí sólo, aún sin estar seguro de que se lleve a cabo la construcción?”.

Mediante llamada telefónica a la doctora Daniela Flórez Jiménez almacenista general de la entidad, nos aclaró la consulta informándonos lo siguiente: Que la entidad va a contratar la prestación del servicio para la elaboración del diseño y estudio técnico de una construcción, y pregunta ¿si la prestación de este servicio se puede clasificar como un activo o como un gasto?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

CONCLUSIONES

El Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un

recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Así mismo, define los gastos como los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

Con base en las definiciones de activo y gasto referidas anteriormente, las erogaciones incurridas en la contratación del servicio para la elaboración del diseño y estudio técnico de una construcción cuyo presupuesto aún no está confirmado y no es seguro que se ejecute la obra, se registrarán como gasto.

Lo anterior, dado que las erogaciones incurridas en el diseño y estudio técnico no se pueden asociar directamente a la construcción y, adicionalmente, debido a la incertidumbre de llevar a cabo la obra, no se cumple la expectativa de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

CONCEPTO No. 20241100022541 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Depuración contable de partidas conciliatorias

Señor
 JORGE HORACIO ZULUAGA HOYOS
 Alcalá, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241400028962 del 29 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta cuánto tiempo puede permanecer una entidad pública, como el Distrito de Santiago de Cali, sin depurar partidas conciliatorias antes de que se generen inconvenientes por parte de los entes de control y se generen riesgos en la información contable.

Por medio de la comunicación con radicado CGN N° 20241030020301 del 07-06-2024, esta entidad realizó traslado de la primera parte de su inquietud a la Contraloría General de la República, por considerarse que dicha entidad es la entidad competente para pronunciarse al respecto.

De conformidad con lo anterior, la CGN por medio de este concepto solo se pronunciará respecto a la inquietud relativa a la depuración de las partidas conciliatorias de la información financiera de las Entidades de Gobierno.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

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

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma

favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá

implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

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

Obligaciones

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades deben realizar permanentemente el análisis de la información que tengan registrada en las diferentes subcuentas de su información contable, con el fin de contrastarla y ajustarla con las fuentes de datos que provienen de las dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, entre otros.

Dicho procedimiento también señala que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, contenidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera.

El referido Marco Conceptual señala que las entidades deberán realizar la baja en cuentas cuando la respectiva partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre, por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Teniendo en cuenta lo anterior, las partidas conciliatorias, que pueden surgir de diferentes situaciones, como por ejemplo, consignaciones bancarias no identificadas, cheques

girados y no cobrados, conciliaciones bancarias, entre otras, deben ser analizadas por la entidad contable pública con el fin de establecer su reconocimiento contable, así como su posterior baja en cuentas.

De esta manera, tratándose de partidas que fueron reconocidas como activos, la entidad deberá evaluar si se continúan cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como tales, esto es, si sigue ostentando el control y espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros por dicho activo.

En este caso, si la entidad determina a partir del juicio profesional de los responsables de la elaboración y presentación de los estados financieros, que no se tiene el control sobre el recurso, o se trata de un recurso sobre el cual no se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, deberá proceder a realizar su baja en cuentas.

Por otro lado, tratándose de partidas reconocidas como pasivos, la entidad deberá evaluar si se continúan cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como tales, esto es, si se trata de obligaciones presentes de origen legal para cuya liquidación la entidad deberá desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros. Caso en el cual, si la entidad determina que sobre dichas partidas no existe probabilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros, como la partida dejó de cumplir con los criterios para su reconocimiento como un pasivo, habrá lugar a la realización de la respectiva baja en cuentas.

Así las cosas, respecto a su inquietud se precisa que el proceso de depuración contable de los diferentes elementos de los estados financieros debe realizarse de forma permanente y atendiendo a lo señalado por el principio de Devengo, lo cual implica que cuando dichos elementos dejaron de cumplir los requisitos para su reconocimiento, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su baja en cuentas y proceder a la exclusión de las partidas de los libros de contabilidad.

CONCEPTO No. 20241120015961 DEL 06-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable del contrato interadministrativo entre el Ministerio de Defensa Nacional - Ejército Nacional y la Agencia Logística de las Fuerzas Militares

Doctor
JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador Financiero – Regional Centro
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010010262 del 19 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Logística de las Fuerzas Militares, tiene como parte de su misión el suministro de abastecimiento Clase I (Alimentación) a las fuerzas militares de la República de Colombia a través de contratos interadministrativos, bajo distintas modalidades de alimentación, entre las cuales se encuentran las siguientes:

1. ABASTECIMIENTO DE VIVERES SECOS Y FRESCOS EN ESPECIE:

El cual comprende el suministro de productos de víveres frescos y secos entregados a las unidades militares (comercialización).

2. ORDEN DE PAGO PARA VIVERES FRESCOS:

Mediante el cual se suministra en dinero el 50% del consolidado de alimentación y se realiza el pago a la tesorería de cada unidad militar.

3. ABASTECIMIENTO DE COMIDA CALIENTE EN LOS COMEDORES DE TROPA:

Mediante el cual la Agencia Logística a través de su logística y operación, en cada comedor de tropa prepara platos de comida caliente que comprenden desayuno, refrigerio, almuerzo y cena y son entregados a cada soldado de la patria (producción).

Estas modalidades de abastecimiento son manejadas en unidades de negocio, sin embargo se solicita amablemente el tratamiento contable de lo siguiente:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe aplicar para cada una de las modalidades de alimentación al momento de generar la factura de venta (ingreso para la Agencia Logística), a sabiendas que la Agencia Logística discrimina y detalla sus operaciones por unidades de negocio de comercialización y producción pero la facturación electrónica de venta se genera por el producto de estancias de alimentación suministradas, ya que con el valor de la partida de alimentación es que se realiza el suministro por cada modalidad, es decir, la forma de tasar las tres modalidades, es la partida de alimentación que a la fecha corresponde a 16.691 pesos por cada soldado?

2. Para la segunda modalidad de abastecimiento de orden de pago para víveres frescos en dinero ¿cuál es el tratamiento contable que se debe tener en cuenta al momento que la Agencia Logística realiza el giro de dinero a cada tesorería de las unidades militares? y ¿cuál es el tratamiento contable que se debe generar al momento de generar el cobro a cada fuerza a través de la factura electrónica de venta?"

Adicionalmente, con el objetivo de ampliar la información y conocer de la operatividad del contrato, se realizó mesa de trabajo el 11 de abril de 2024 a través de la plataforma Google Meet, a la que asistió la doctora Yuri Andrea Torres A., Coordinadora Financiera de la Regional Amazonia; en donde se expuso que la facturación y el reconocimiento del ingreso lo realiza la oficina principal y las oficinas regionales se encargan de la ejecución del contrato, esto es, la comercialización de los víveres o la preparación de la comida caliente, pero es la principal quien hace la facturación.

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo No. 039-DIADQ-DIPER-2023 celebrado entre el Ministerio de Defensa Nacional - Ejército Nacional y la Agencia Logística de las Fuerzas Militares (Contratista), señala:

"CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: EL CONTRATISTA SE OBLIGA CON EL MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL - EJERCITO NACIONAL, AL ABASTECIMIENTO DE ESTANCIAS DE ALIMENTACIÓN CON DESTINO AL PERSONAL DE SOLDADOS Y ALUMNOS DE LAS UNIDADES MILITARES DEL EJÉRCITO NACIONAL, de acuerdo anexo No 1 de este contrato, el anexo No. 2 de la solicitud de oferta del proceso, adenda No. 1 y la oferta presentada por el contratista, que hacen parte integral del presente contrato.

CLÁUSULA SEGUNDA. - VALOR: El valor del presente contrato es hasta por la suma de: (...) discriminados así:

DETALLE	CANTIDAD ESTANCIAS	VALOR ESTANCIA	VALOR TOTAL
SOLDADOS			
PARTIDA DIARIA DE ALIMENTACIÓN	26.447.365	\$ 16.691,00	\$ 441.432.969.215,00
AJUSTE A PRESUPUESTO			\$ 5.379,00
VALOR TOTAL SOLDADOS			\$ 441.432.974.594,00
ALUMNOS			
PARTIDA DIARIA DE ALIMENTACIÓN	1.021.633	\$ 16.691,00	\$ 17.052.076.403,00
AJUSTE A PRESUPUESTO			\$ 2.753,00
VALOR TOTAL ALUMNOS			\$ 17.052.079.156,00
TOTAL			\$ 458.485.053.750,00

(...)

CLÁUSULA TERCERA. FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: (...)

a) **PAGOS PARCIALES MENSUALES, CONTRA ENTREGAS PARCIALES:** Durante los últimos cinco (5) días hábiles de cada mes, se cancelará el valor del abastecimiento suministrado por el proveedor a las unidades militares beneficiarias del contrato, correspondientes al período comprendido entre el día 01 al día 20 de cada mes, (...)

b) **PAGOS PARCIALES MENSUALES, CONTRA ENTREGAS PARCIALES:** se pagará el saldo de las mensualidades señaladas en el punto anterior y correspondiente al período comprendido entre el día 21 al último día de cada mes, el valor restante del abastecimiento de estancias de alimentación de cada mes, el cual se cancelará dentro de los siete (7) días hábiles siguientes a la suscripción del acta de cruce de cuentas mensual y recibo a satisfacción a nivel nacional al cierre del mes abastecido, (...)

(...)

CLÁUSULA SEXTA. – DESCRIPCIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL OBJETO DEL CONTRATO: El objeto del presente contrato deberá entregarse de acuerdo con las especificaciones técnicas consignadas en la solicitud de oferta, el anexo 1 de este contrato, el anexo No 2 de la solicitud de oferta, la Adenda No. 1 y la oferta del CONTRATISTA, que hacen parte integral del presente contrato.

(...)

ANEXO 1

ASPECTOS TECNICOS PARA EL ABASTECIMIENTO DE ESTANCIAS DE ALIMENTACION.

El abastecimiento de estancias de alimentación al personal de soldados se suministrará bajo los siguientes requerimientos técnicos de obligatorio cumplimiento:

(...)

	<p>El proveedor atenderá los requerimientos de las unidades militares de acuerdo con las siguientes modalidades:</p> <p>1). ABASTECIMIENTO DE VÍVERES SECOS Y FRESCOS EN ESPECIE: Los administradores de la partida de alimentación de las unidades centralizadoras y centralizadas, recibirán del proveedor la relación de productos, precios, fichas técnicas, presentación y calidad de los víveres secos y frescos ofrecidos a las unidades militares, quince (15) días antes de finalizar el trimestre para los víveres secos y el día 15 de cada mes para los víveres frescos.</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

ADMINISTRACIÓN	El proveedor debe tener el stock de víveres necesarios para atender los requerimientos de las unidades oportunamente. (...) El proveedor suministrará los víveres secos y/o frescos en los sitios previstos en el anexo de puntos de entrega, garantizando la calidad de los productos de acuerdo a especificaciones técnicas, los precios de las cotizaciones que alleguen, para los víveres secos se mantendrán por periodos de tres meses y de un mes para los frescos, (...)
ADMINISTRACIÓN	2). ORDEN DE PAGO PARA VÍVERES FRESCOS: Una vez consolidado el ciclo de abastecimientos de víveres frescos por parte de los administradores de la partida de alimentación y los suboficiales de abastecimientos de las unidades, estos deberán solicitar a la Agencia Logística con 08 días hábiles de anticipación, la orden de pago para víveres frescos mediante (solicitud de giro) debidamente firmado por el administrador de la partida y el ordenador de gasto o comandante de la unidad responsable del control de la partida de alimentación de la Unidad centralizadora de acuerdo con el porcentaje determinado en las planillas de abastecimiento que debe ser el (50%) del valor de la estancia, el proveedor no debe autorizar la Orden de pago por encima de este porcentaje. (...) El proveedor, Agenda Logística, dentro de los 08 días hábiles de recibida la solicitud en la respectiva regional de la ALFM, efectuará el giro por concepto de víveres frescos, únicamente a las cuentas corrientes creadas y autorizadas por la DIFIN para tal fin, (...)
ADMINISTRACIÓN	3). ABASTECIMIENTO DE COMIDA CALIENTE EN LOS COMEDORES DE TROPA: El abastecimiento de comida caliente se prestará en los comedores de tropa, la administración de estos estará a cargo del proveedor, garantizando el suministro conforme a la tabla de porciones y gramaje establecida en el presente proceso, con el personal que se relaciona a continuación; el Ejército Nacional apoyará con Soldados en calidad de auxiliares de cocina, los cuales deberán ser capacitados por el proveedor en el curso de manipulación de alimentos, su permanencia será mínimo de cuatro (04) a seis (6) meses. (...)

(...)”

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

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

(...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

8. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

9. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

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

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

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

La Norma de ingresos de transacciones con contraprestación establece que los ingresos con contraprestación son los que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios, entre otros. Además, el criterio para el reconocimiento de dichos ingresos se aplicará por separado a cada transacción, sin embargo, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación.

Ahora bien, de conformidad con el principio de contabilidad pública de devengo, contenido en el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante

en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Así mismo, atendiendo al principio de asociación se deberán reconocer los costos y gastos necesarios para la obtención de ingresos con contraprestación.

Adicionalmente, el principio de esencia sobre forma señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal, en ese sentido la entidad hará el registro contable de la transacción en el momento en que se den las condiciones para reconocer el derecho y el ingreso con independencia de la desagregación de la factura de venta y el momento de su generación.

Con base en lo anterior y en el entendido que la Agencia Logística de las Fuerzas Militares es una única entidad contable y que para efectos administrativos se divide en regionales, la Agencia realizará la contabilización de la siguiente manera:

- Reconocimiento contable del ingreso por el abastecimiento de víveres secos y frescos en especie

Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán cuando se cumplan las siguientes condiciones: la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes, la entidad no conserva ninguna implicación en la gestión de los bienes vendidos ni retiene el control efectivo sobre estos, los ingresos y costos pueden medirse con fiabilidad y es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados a la venta de estos.

Por lo anterior, cuando la Agencia Logística de las Fuerzas Militares cumpla los criterios mencionados para el reconocimiento del ingreso y, por lo tanto, tenga el derecho al cobro, debitará la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES y acreditará la subcuenta 421065-Viveres y rancho de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS. Simultáneamente, registrará el costo de los bienes debitando la subcuenta 621025-Viveres y rancho de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y acreditará la subcuenta 151065-Viveres y rancho de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

- Reconocimiento contable del ingreso por el abastecimiento de comida caliente en los comedores de tropa

Cuando haya surgido el derecho de cobro del servicio de abastecimiento de comida caliente, la Agencia debitará la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Además, registrará el costo debitando la subcuenta 639090-Otros servicios de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS. Cabe aclarar, que las erogaciones incurridas por la Agencia relacionadas directamente con la prestación del servicio de abastecimiento de comida caliente se acumularán como costo al debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS.

- Reconocimiento contable del ingreso por la orden de pago para víveres frescos

La Agencia Logística de las Fuerzas Militares en el momento en el que gire el dinero para los víveres frescos a cada tesorería de las unidades militares, de conformidad con lo establecido en el convenio, registrará un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Ahora bien, cuando el Ministerio de Defensa Nacional realice el pago, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En todo caso, se recomienda que haya un adecuado flujo de información hacia el área contable y financiera desde las áreas u oficinas regionales fuentes de la información; para que los activos, pasivos, ingresos, gastos o costos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas en aquellas operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. En este caso, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares y el Ministerio de Defensa Nacional - Ejército Nacional.

CONCEPTO No. 20241120019151 DEL 19-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable del patrimonio autónomo señalado en el artículo 3º del Decreto 903 del 2017.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable del patrimonio autónomo señalado en el artículo 3º del Decreto 903 del 2017.

Doctora
 LUCY AMANDA ROMERO LARA
 Gerencia Financiera
 Sociedad de Activos Especiales S.A.S.
 Bogotá D.C.

Doctora
 PATRICIA TOBÓN YAGARÍ
 Directora
 Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010055812 del 04 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta radicada por la Sociedad de Activos Especiales con el N° 20230010022902 del 12 de mayo de 2023 se señala:

"... solicitamos a la Contaduría General de la Nación un concepto sobre el reconocimiento del Patrimonio Autónomo definido en el artículo 3 del decreto Ley 903 del 29 de mayo de 2017 del Departamento Administrativo de la Presidencia, en los Estados Financieros de la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S.

Con el fin de precisar la consulta presentamos a continuación los antecedentes sobre el tema.

(...)

El 29 de mayo de 2017 el Departamento Administrativo de la Presidencia profirió el Decreto Ley 903, con el objeto de crear el mecanismo jurídico para la recepción de los bienes y activos que las extintas FARC EP se comprometieron a entregar para reparar a las víctimas del conflicto armado.

(...)

El artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017, ordenó la creación del patrimonio autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, receptor de todos los bienes y recursos patrimoniales inventariados por las FARC-EP, en cumplimiento del subpunto 5.1.3.7 del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera (en adelante "Acuerdo Final") conforme a lo establecido en el subpunto 3.1.1.3. de este mismo Acuerdo. El objetivo de este patrimonio autónomo es la reparación material de las víctimas del conflicto armado, en el marco de las medidas de reparación integral. La administración del fondo fiduciario la hará la entidad que defina el Gobierno nacional conforme la normativa aplicable.

En virtud del artículo 1º del Decreto 1407 de 2017, se designó a la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S. como administradora del Patrimonio Autónomo establecido en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017.

Los Decretos 1407 y 1535 de 2017 reglamentan los mecanismos de administración que permiten a la Sociedad de Activos Especiales la gestión de los bienes incluidos en el inventario previsto en el Decreto Ley 903 de 2017.

En abril de 2021 fue suscrito el contrato 031, siendo la Sociedad de Activos Especiales el contratante, el Consorcio Fondo Víctimas 2021 el contratista, el Fideicomitente el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – DAPRE, y la entidad beneficiaria la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas.

(...)

Solicitamos nos indique si en los estados financieros de la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S. debe estar reconocido el Patrimonio Autónomo definido en el artículo 3, del decreto Ley 903 del 29 de mayo de 2017, en donde el Fideicomitente es el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – DAPRE, la Entidad beneficiaria Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas”.

Como respuesta a la solicitud anterior, la CGN citó a una mesa de trabajo, la cual se realizó el 05 de julio de 2023 y se contó con la asistencia de funcionarios de la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. - SAE y del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – DAPRE. En la mesa se revisaron los antecedentes legales que soportan la creación del Patrimonio Autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia – P.A. del DAPRE, la delegación de funciones de parte del DAPRE a la SAE, el contrato de fiducia, la designación de la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas - UARIV como beneficiaria del P.A. del DAPRE. La SAE expresó las consideraciones por las cuales estima que no le corresponde el reconocimiento de los recursos del P.A. del DAPRE en su información financiera. El DAPRE, por su parte, señala que a partir de la delegación tampoco reconoce en su información financiera los hechos relacionados con dicho patrimonio autónomo. En esta ocasión la UARIV no participó de la mesa de trabajo, por lo que se determinó la necesidad de llevar a cabo una nueva mesa de trabajo en la que se pudiera contar con la participación de esta entidad.

Es así como la nueva mesa de trabajo se llevó a cabo el 20 de diciembre de 2023, en la cual se contó con la asistencia de funcionarios de todas las entidades que tienen relación con los recursos del P.A. del DAPRE y en especial se señaló lo siguiente:

La UARIV señala que solamente reconoce y responde por los recursos que le fueron girados a sus cuentas bancarias, los cuales se reconocieron como ingresos y posteriormente como gastos al efectuar la entrega de los recursos a los beneficiarios finales, esto es, a las víctimas. Los demás bienes, recursos e información manejada a través del patrimonio autónomo no se tienen incorporados en la contabilidad de la UARIV, ya que estos nunca le fueron entregados y nunca estuvieron bajo su administración, siempre estuvieron bajo la administración de la SAE. Sobre estos recursos, la UARIV solo indicaba quienes iban a ser los beneficiarios finales y el P.A. del DAPRE hacía los giros directamente a estos beneficiarios.

La SAE expresa que la entidad es un medio, que efectúa la administración, teniendo en cuenta que es el P.A. del DAPRE la entidad que recibe los recursos, hay una entidad que define el uso de los recursos, también hay un consejo fiduciario y un comité fiduciario. De manera tal que la SAE solo recibe instrucciones y ejecuta, por lo que sobre el particular no tiene la titularidad ni el control de los recursos, solo es un medio para su ejecución. Así pues, la SAE recibe, almacena, administra y hace todo el proceso de monetización para poder transferir los recursos líquidos obtenidos de la venta al P.A. del DAPRE, recursos que posteriormente serán destinados a la reparación de las víctimas. Siendo la UARIV la entidad que define a quién efectuar los pagos, ninguna otra entidad puede dar instrucciones sobre los beneficiarios de los recursos, y no existe una destinación diferente.

Por su parte el DAPRE, informa que después de indagar internamente concluye que esta entidad está como espectadora por cuando desde que se designó a la SAE como administradora del P.A. establecido en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017, no toma

parte en las actuaciones respecto al manejo de los recursos, y que su única participación es ser parte del Comité Fiduciario.

Finalmente, en dicha reunión la CGN advierte que es preocupante que la información financiera del sector público esté incompleta, al no incluir la totalidad de los gastos y de los bienes relacionado con el Fondo de Víctimas, que corresponde a los recursos administrados a través del P.A. del DAPRE, lo cual implica que la trazabilidad de la gestión que está efectuando la Nación no se ve reflejada en la información financiera. Por lo que, se analizará la información al interior de la CGN para llegar a un consenso respecto al tratamiento contable que deben efectuar las entidades involucradas con los recursos administrados por la SAE mediante el P.A. del DAPRE.

Al respecto, se llevaron a cabo reuniones al interior de la CGN el 16 de enero y el 28 de mayo de 2024. En dichas reuniones fueron atendidos y estudiados los argumentos presentados por las entidades involucradas con el manejo de los recursos del Fondo de Víctimas a través del P.A. del DAPRE, y además se observaron las siguientes consideraciones para determinar el tratamiento contable de los recursos.

Adicionalmente, a través de comunicación telefónica del 14 de junio de 2024 la doctora Lucy Amanda Romero, funcionaria de la SAE, indica que no se recibirán bienes o recursos adicionales a los que ya fueron entregados por las FARC EP.

CONSIDERACIONES

La Ley 1448 de 2011, por la cual se dictan medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 166. DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN A LAS VÍCTIMAS. Créase la Unidad de Atención y Reparación Integral a las Víctimas como una Unidad Administrativa Especial con personería jurídica y autonomía administrativa y patrimonial, adscrita al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

(...)

ARTÍCULO 168. DE LAS FUNCIONES DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN INTEGRAL A LAS VÍCTIMAS. La Unidad Administrativa Especial de Atención y Reparación Integral a las víctimas coordinará de manera ordenada, sistemática, coherente, eficiente y armónica las actuaciones de las entidades que conforman el Sistema Nacional de Atención y Reparación a las Víctimas en lo que se refiere a la ejecución e implementación de la política pública de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas y asumirá las competencias de coordinación señaladas en las Leyes 387, 418 de 1997, 975 de 2005, 1190 de 2008, y en las demás normas que regulen la

coordinación de políticas encaminadas a satisfacer los derechos a la verdad, justicia y reparación de las víctimas. Además, le corresponde cumplir las siguientes funciones:

1. Aportar los insumos necesarios para el diseño, adopción y evaluación de la política pública de atención y reparación integral a las víctimas.

(...)

7. Administrar los recursos necesarios y hacer entrega a las víctimas de la indemnización por vía administrativa de que trata la presente ley.

(...)

12. Definir los criterios y suministrar los insumos necesarios para diseñar las medidas de reparación colectiva de acuerdo a los artículos 151 y 152, e implementar las medidas de reparación colectiva adoptadas por el Comité Ejecutivo de Atención y Reparación a las víctimas” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 1081 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República, dispone:

“ARTÍCULO 2.5.1.2. Transferencia de los bienes monetizados y no monetizados al patrimonio autónomo. Una vez se cree el Patrimonio Autónomo de que trata el Decreto Ley 903 de 2017, los bienes monetizados y no monetizados recibidos por entrega voluntaria de sus propietarios y/o poseedores y/o tenedores y/u ocupantes, sin limitaciones al derecho de dominio ni gravámenes, y sin oposiciones, que no sean susceptibles de registro, serán transferidos mediante acto administrativo expedido por la SAE S.A.S. Aquellos bienes susceptibles de registro, si bien serán recibidos física y materialmente por la (SAE) S.A.S., solo serán transferidos formalmente al patrimonio autónomo atendiendo las reglas contenidas en, el artículo 2.5.1.8. del presente decreto.

(...)

Artículo 2.5.1.5. Mecanismos de administración. La SAE S.A.S. administrará los bienes de acuerdo con los distintos mecanismos establecidos en la Metodología de Administración de los Bienes del Frisco con el fin de procurar que los bienes sean o continúen siendo productivos y evitar que su conservación y custodia genere erogaciones para el presupuesto público. Dentro de los mecanismos, la SAE S.A.S. podrá celebrar cualquier acto y/o contrato que permita una eficiente administración de los bienes y recursos.

(...)

Artículo 2.5.1.6. Medida de administración. Para los bienes inventariados sujetos a registro, la SAE S.A.S. expedirá acto administrativo mediante el cual asume la

administración de los mismos, el cual deberá ser inscrito ante las autoridades de registro competentes. La inscripción del acto administrativo tiene como finalidad darle publicidad a la vinculación del bien en el inventario de las FARC-EP.

Artículo 2.5.1.7. Enajenación de bienes. La SAE S.A.S. podrá enajenar los bienes de que trata este decreto. La enajenación se realizará mediante los mecanismos de comercialización dispuestos para los bienes del Frisco en el Decreto 2136 de 2015 y en las hipótesis y bajo las condiciones del Decreto 1407 de 2017, en lo aplicable.

ARTÍCULO 2.5.1.8. Transferencia de dominio al Patrimonio Autónomo. La transferencia de dominio al Patrimonio Autónomo se efectuará dependiendo de la naturaleza de los bienes. En tratándose de bienes no sujetos a registro, la transferencia de dominio se realizará mediante acto administrativo expedido por la SAE S.A.S.

Para bienes sujetos a registro, en la diligencia de entrega material, los propietarios manifestarán su intención de declarar la transferencia de dominio a favor del Estado. Dicha manifestación deberá concretarse en un documento debidamente suscrito por el propietario y el representante legal de la SAE S.A.S.

(...)

Artículo 2.5.1.10. Divisas, oro, plata, platino, joyas y piedras preciosas. La SAE S.A.S., en su condición de administrador de divisas, podrá enajenarlas a los intermediarios del mercado cambiado o entregarlas al Banco de la República para su depósito en custodia o enajenación. La SAE S.A.S., en su condición de administrador de oro, plata, platino, joyas y piedras preciosas podrá constituir depósitos en custodia en el Banco de la República de estos activos.

A estos efectos la SAE S.A.S. suscribirá con el Banco de la República convenio interadministrativo en el que se establezcan, entre otros, su naturaleza, objeto, los términos, plazos, oportunidad, condiciones y procedimientos aplicables.

Artículo 2.5.1.11. Delegación. Autorícese al Departamento Administrativo de Presidencia de la República para que delegue las funciones asignadas en el artículo 3° del Decreto Ley 903 de 2017” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto Ley 903 de 2017, por el cual se dictan disposiciones sobre la realización de un inventario de los bienes y activos a disposición de las FARC EP, establece:

“ARTÍCULO 2°. Entrega de inventario. Elaborado el inventario de bienes y activos referido en el artículo anterior, este será entregado formalmente por los representantes de las FARC EP a la Misión de las Naciones Unidas y al Mecanismo de Monitoreo y Verificación, quienes deberán hacerlo llegar al Gobierno nacional para que éste lo incorpore al patrimonio autónomo al que se refiere el artículo 3 de este decreto. (...)

ARTÍCULO 3°. Fondo de Víctimas. Créese un patrimonio autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia que servirá de receptor de todos los bienes y recursos patrimoniales monetizados y no monetizados inventariados, En contrato fiduciario se indicará los términos de administración del mismo, el destino que habrá de dársele al patrimonio a su cargo, y los criterios que deberá tener en cuenta para monetizar los bienes y acciones que reciba. El Fondo referido será gobernado por un Consejo Fiduciario cuya administración será decidida y constituida por el Gobierno nacional, por recomendación de la Comisión de Seguimiento, Impulso y Verificación a la Implementación del Acuerdo Final (CSIVI).

La administración del fondo fiduciario la hará la entidad que defina el Gobierno nacional conforme a la normativa aplicable. Facúltese al Gobierno nacional para reglamentar el mecanismo y los términos para permitir la transferencia de los bienes al patrimonio autónomo.

ARTÍCULO 4°. Finalidad del Fondo. Con los bienes y activos incluidos en el mencionado inventario se procederá a la reparación material de las víctimas del conflicto, en el marco de las medidas de reparación integral” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1407 de 2017, por medio del cual se designa el administrador del patrimonio autónomo previsto en el Decreto Ley número 903 de 2017 y se crea la Comisión Transitoria de Verificación de los Bienes y Apoyo al Administrador del Patrimonio Autónomo, señala:

“CONSIDERANDO:

(...)

Que se hace necesario designar al administrador del patrimonio autónomo y disponer un mecanismo que permita al Gobierno Nacional prestarle el apoyo técnico, financiero y administrativo requerido para recibir materialmente, verificar, custodiar y administrar los bienes incluidos en el inventario previsto en el Decreto Ley 903 de 2017;

Que el Fondo para la Rehabilitación Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco), administrado por la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S., tiene entre sus objetivos la atención y reparación a víctimas de actividades ilícitas de acuerdo con las políticas trazadas por el Consejo Nacional de Estupefacientes; y que como consecuencia de lo anterior, en armonía con el citado objetivo, se requiere habilitar la disposición de dicho Fondo para cumplir las funciones descritas en el presente decreto.

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA:

Artículo 1°. Administrador del patrimonio autónomo. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017, designase como administrador del patrimonio autónomo a la Sociedad de Activos Especiales (SAE) SAS” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Contrato de fiducia 031 de 2021, constituido entre el Consorcio Fondo Víctimas 2021 y la Sociedad de Activos Especiales S.A.S., señala:

“CONSIDERACIONES

(...)

6. Que, en virtud de lo anterior, mediante Resolución 756 del 10 de octubre de 2017 el director del DAPRE delegó en la Sociedad de Activos Especiales, las funciones del DAPRE que se deriven de la puesta en funcionamiento del patrimonio autónomo de que trata el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017.

7. Que mediante el Convenio Interadministrativo 014-17, se perfeccionó la delegación del DAPRE a la SAE S.A.S. y se fijó los derechos y obligaciones a cargo de las entidades delegante y delegatario.

8. Que el 25 de febrero de 2020 la Supervisión del Convenio 014 de 2017 por parte del DAPRE designó a la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas - UARIV como entidad beneficiaria del patrimonio autónomo y determinó que la misma ejecutaría los recursos transferidos a dicho patrimonio.

(...)

CLÁUSULA PRELIMINAR. DEFINICIONES. Para la adecuada interpretación de este Contrato, los términos que aparezcan con mayúsculas, en plural o singular, tendrán el significado que se les atribuye a continuación, salvo que, en otras partes de este Contrato, se les atribuya expresamente un significado distinto.

(...)

➤ FIDEICOMITENTE: De acuerdo con el artículo tercero del Decreto Ley 903 de 2017, es el Departamento Administrativo de Presidencia de la República – DAPRE.

➤ CONTRATANTE: La Sociedad de Activos Especiales – SAE S.A.S. en virtud del artículo primero del Decreto 1407 de 2017 es designada como administradora del patrimonio autónomo, y de conformidad con la Resolución 756 de 2017 y el Convenio Interadministrativo 014-17 celebrado entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la SAE S.A.S. Esta última, es delegataria de las funciones del DAPRE establecidas en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017. Lo cual incluye, elaborar los estudios previos, llevar a cabo el proceso de contratación respectiva, suscribir el contrato de fiducia mercantil con la fiduciaria seleccionada, vigilar y controlar la ejecución del contrato de fiducia mercantil a través del supervisor que designe, adelantar todos los procesos y actuaciones que se requieran con ocasión de la ejecución del contrato de fiducia, liquidar el contrato de fiducia mercantil y todas aquellas inherentes o necesarias para cumplir con la función delegada.

➤ ENTIDAD BENEFICIARIA: La entidad designada por el Gobierno nacional como beneficiaria en el presente contrato de fiducia es la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas, como consta en el acta No. 01 del 4 de marzo de 2020 de la Comisión Transitoria de Verificación de los Bienes y Apoyo al Administrador del Patrimonio Autónomo, instancia prevista en el artículo 2 del Decreto 1407 de 2017.

➤ BENEFICIARIO DE PAGO: Podrán ser Beneficiarios de Pago las víctimas del conflicto armado, establecidas por la ENTIDAD BENEFICIARIA en virtud del respectivo acto administrativo y/o la instrucción del CONTRATANTE soportada en el oficio de la ENTIDAD BENEFICIARIA con las especificaciones para adelantar la contratación derivada la cual debe incluir las fichas técnicas respectivas.

(...)

➤ FIDEICOMISO O PATRIMONIO AUTÓNOMO: Se entenderá por este, el vehículo fiduciario que se constituye mediante el presente documento, al cual ingresarán los bienes y recursos entregados por el CONTRATANTE en cumplimiento del Decreto Ley 903 de 2017, Decreto 1407 de 2017 y 1081 de 2015, con el propósito de que la FIDUCIARIA administre los recursos líquidos y destine a la consecución del objeto y finalidad estipulados en el presente Contrato.

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA. OBJETO. Constituir una fiducia mercantil para transferir la titularidad de los bienes y recursos líquidos inventariados por las FARC EP; realizar el registro de dichos activos, la productividad de los mismos y los pagos realizados; administrar e invertir los recursos líquidos; hacer los pagos a las víctimas del conflicto armado, adelantar la contratación derivada en cumplimiento de las instrucciones dadas por la entidad designada por el Gobierno nacional como beneficiaria del patrimonio autónomo; verificar y materializar el acto administrativo por medio del cual se ordena el pago a las víctimas del conflicto armado. Lo cual tiene como finalidad la reparación integral de las víctimas del conflicto armado de conformidad con la normatividad vigente.

CLÁUSULA TERCERA. FINALIDAD. El presente Contrato tendrá por finalidad, la administración de los recursos líquidos recibidos, la realización de los pagos a los BENEFICIARIOS DE PAGO y adelantar la contratación derivada de acuerdo con las instrucciones impartidas por la ENTIDAD BENEFICIARIA, y en todo caso, de conformidad con este Contrato.

(...)

CLÁUSULA QUINTA. PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN DE RECURSOS. Con los Recursos Recibidos, LA FIDUCIARIA procederá a realizar los pagos que le instruya el CONTRATANTE, con cargo a los recursos del Patrimonio Autónomo, relacionados en el presente Contrato.

Dichos pagos se efectuarán de conformidad con la instrucción que estará soportada en el acto administrativo y/o el oficio emitido por la ENTIDAD BENEFICIARIA con las especificaciones para adelantar la contratación derivada la cual debe incluir las fichas técnicas respectivas, y bajo el procedimiento establecido en el Manual Operativo.

PARÁGRAFO PRIMERO. LA FIDUCIARIA realizará únicamente los pagos a favor de los Beneficiarios que instruya con base en el acto administrativo y/o la comunicación de la ENTIDAD BENEFICIARIA para adelantar la contratación derivada.

PARÁGRAFO SEGUNDO. La realización de los pagos previstos en el presente Contrato estará sujeta únicamente a la disponibilidad de recursos y se atenderán hasta la concurrencia de estos” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Resolución 195 de 2021, señala:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada” (Subrayado fuera de texto).

Además, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, anexo a la Resolución No. 628 de 2015 y modificado mediante la Resolución No. 456 de 2017, señala:

“1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

4. Las entidades que conforman el sector público colombiano desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas, entre otros aspectos, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos, tales como la salud y la educación; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos; el mantenimiento del orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, y el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación, intervención y participación en la actividad económica. En términos generales, la acción estatal busca promover el

beneficio de la sociedad en su conjunto, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

5. Las entidades del sector público colombiano cumplen funciones de cometido estatal, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características del entorno constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal.

1.1. Entorno Jurídico

6. El sector público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, los fines estatales, y la creación, operación, transformación, supresión y liquidación de entes públicos. Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad.

(...)

8. De acuerdo con la Constitución Política y la ley, el poder público está separado en tres ramas, a saber: legislativa, ejecutiva y judicial. Además de los órganos que integran a cada una de estas, existen organismos denominados autónomos e independientes, que coadyuvan con el cumplimiento de las demás funciones de cometido estatal, cada uno de los cuales tiene una misión, visión y objetivos que les define su razón de ser, cuya interacción interinstitucional permite el logro de los objetivos del Estado.

(...)

1.2. Entorno económico

(...)

18. La entidad o negocio en marcha desarrolla sus funciones de cometido estatal, conforme a la ley o acto de creación. Por ello, la toma de decisiones, la rendición de cuentas y el control están enfocados en la sostenibilidad de la entidad, en la generación de beneficios económicos futuros o en el potencial para prestar los servicios que están a su cargo.

(...)

4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d)

está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

(...)

71. Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas, entre otras, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica.

72. Lo anterior, en procura del beneficio general, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional” (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

3. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

4. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante

y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 421 de 2023, establece:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta (...).

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)

3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la entidad que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

5.FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención al Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública, desarrolla conceptualmente el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) e identifica la interrelación entre este, la contabilidad pública y el entorno jurídico, económico y social del sector público colombiano; se precisa que las entidades de gobierno desarrollan y cumplen funciones de cometido estatal relacionadas principalmente con la definición, diseño, observancia, ejecución y administración de políticas públicas, que promuevan el mejoramiento de la calidad de vida de la sociedad en diferentes aspectos propios del contexto colombiano. Es así como cada entidad pública, a partir de las funciones de cometido estatal asignadas de acuerdo con su naturaleza o a través de la colaboración que efectúe con otras entidades, aporta al logro de los objetivos del Estado.

Adicionalmente, las entidades de gobierno se caracterizan porque no persiguen un ánimo de lucro en la realización de sus funciones, por lo que buscan obtener el potencial de

servicio a través de los bienes o recursos en la prestación de los servicios que están a su cargo.

De conformidad con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una ley, como es el caso del Patrimonio Autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia (P.A. del DAPRE) creado a partir del Decreto Ley 903 de 2017. Por lo que, el P.A. del DAPRE se tratará como una entidad contable pública para efectos de aplicar la regulación contable pública y reportar información financiera a la CGN.

En atención a la finalidad para la que se crea el P.A. del DAPRE, como vehículo jurídico que permite la recepción de los recursos y bienes en un fondo fiduciario para realizar la reparación integral de las víctimas del conflicto armado; y a las funciones de la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas (UARIV) relacionadas con el diseño, adopción, ejecución, implementación y evaluación de la política pública de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas, se designó a la UARIV como beneficiaria del patrimonio autónomo, por lo que ella indicará quienes son las víctimas del conflicto armado que serán beneficiarias del pago con los recursos entregados al patrimonio autónomo.

Teniendo en cuenta lo anterior y en el entendido de que i) el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) delegó a la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. (SAE) las funciones de administrador que le correspondían del Decreto Ley 903 de 2017 respecto al Fondo de Víctimas; ii) en virtud de dicha delegación la SAE es la administradora del P.A. del DAPRE que sirve de receptor de todos los bienes y recursos patrimoniales monetizados y no monetizados inventariados que fueron entregados por las FACR EP; iii) se definió a la UARIV como única beneficiaria de los recursos administrados en el patrimonio autónomo; iv) el potencial de servicio que generan los activos corresponde a la capacidad que estos tienen para contribuir en la consecución de los objetivos de la UARIV, como beneficios para la comunidad o población en la cual tiene incidencia, sin que ello se refleje en la generación de flujos de efectivo directos para la entidad que los reconoce en su información financiera; y v) es necesario que los hechos económicos correspondientes a los recursos administrados por la SAE mediante el P.A. del DAPRE queden reconocidos en la entidad que, dadas las características, la misionalidad y las funciones de cometido estatal desarrolladas, mejor cumpla con el cometido para el cual se crea Fondo de Víctimas y por medio del cual se obtiene el potencial de servicio de la recepción de los bienes y recursos.

Por lo anterior, es la UARIV quien mejor cumple con los criterios de control de los activos definidos en el Marco Conceptual para el reconocimiento de los recursos del P.A. del DAPRE en su información financiera, en especial, el potencial de servicio que estos recursos generan en beneficio de la comunidad a fin de reparar a las víctimas del conflicto armado, lo cual se encuentra alineado con las funciones de cometido estatal que le han sido

asignadas; por lo que, se indica el siguiente tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos:

Dado que el P.A. del DAPRE es de creación legal y se considera como una entidad contable pública independiente, en el cual se administran los recursos del Fondo de Víctimas, le corresponderá a la UARIV reconocer los recursos líquidos que se obtuvieron por la venta de los bienes entregados por las FARC EP y que se encuentran en administración en el patrimonio autónomo mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cuando la UARIV defina el beneficiario del recurso debitará la subcuenta 542490-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Posteriormente, cuando se gire el recurso al beneficiario final, la UARIV debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Respecto a los bienes que fueron entregados por las FARC EP y que no han sido monetizados, le corresponderá a la UARIV evaluar si estos cumplen con la definición de activo señalada en el Marco Conceptual en relación con elementos como la tenencia de control sobre los bienes, la existencia de una medición fiable del valor y la probabilidad de obtener flujos futuros de efectivo por su comercialización.

Si la UARIV define que se cumple con los criterios para reconocer los bienes como activos, los registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cuando se efectúe la comercialización de los bienes y los recursos sean recibidos por la SAE, la UARIV registrará este hecho debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA; si existe alguna diferencia esta se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o un crédito en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando la SAE realice la entrega de los recursos al P.A. del DAPRE, la UARIV registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS

ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si la UARIV define que los bienes no cumplen los criterios para ser reconocidos como parte de los activos y es posible su medición, para efectos de control, podrá debitar la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditar la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En el entendido que la SAE fue designada como administradora del P.A. del DAPRE, y no tiene el control de los bienes, la empresa no reconocerá como parte de sus activos los recursos entregados al patrimonio autónomo ni los bienes que no han sido monetizados. No obstante, para efectos de control, la SAE registrará los bienes no monetizados en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Cuando la SAE efectúe la comercialización de los bienes, le corresponderá cancelar las cuentas de orden en las cuales se registraron previamente estos bienes, para lo cual debitará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cuando la SAE recaude en sus cuentas bancarias los recursos obtenidos por la comercialización de los bienes, los reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Una vez efectúe el giro de los recursos líquidos al P.A. del DAPRE debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto al P.A. del DAPRE, dado que corresponde a una entidad contable pública independiente, este debe aplicar el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo que el P.A. del DAPRE registrará en su información financiera los recursos líquidos recibidos para ser entregados de manera posterior a los beneficiarios debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que los recursos sean girados a los beneficiarios, el P.A. del DAPRE debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por último, le corresponde a la SAE y al P.A. del DAPRE entregar a la UARIV de manera oportuna y completa la información que corresponda a los hechos económicos que se desprendan de la administración del patrimonio autónomo, de manera tal que la UARIV efectúe el reconocimiento, medición inicial, medición posterior o baja en cuentas de los recursos que conforman el P.A. del DAPRE. Para lo cual, se recomienda que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

CONCEPTO No. 20241120021231 DEL 28-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Inviabilidad de dejar de reconocer hechos económicos conforme a los principios de devengo y esencia sobre forma, en atención a lo señalado en un convenio u otro instrumento jurídico Tratamiento contable de los recursos recibidos en administración

Doctor
 WILSON ENRIQUE CASTRILLÓN DUQUE
 Subgerente General de Gestión Corporativa
 Agencia para la Infraestructura del Meta
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010022682 del 24 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La agencia suscribió un convenio en el año 2010 con la Universidad de Cundinamarca “UDEC” con el objeto de ejecutar el componente de interventoría de cada proyecto, de tal convenio se desprendieron 20 contratos interadministrativos, de los cuales 11 se encuentran demandados y 9 perdieron competencia por caducidad. De lo anterior se desprenden aproximadamente 244 proyectos de interventoría.

A la fecha la UDEC terminó los proyectos, pero no liquidó los contratos, dejando de cobrar el trabajo realizado por razones ajenas a nuestra voluntad. Teniéndose en cuenta esto, solicito concepto a ustedes de cómo la Agencia puede amortizar el anticipo que se entregó en el momento, si a la fecha el contratista no ha cobrado y al pasar más de 10 años ya perdieron competencia para hacerlo”.

El 30 de mayo de 2024, se realizó una mesa de trabajo con algunos miembros de la AIM, con el propósito de ampliar el contexto de la consulta y se realizaron las siguientes precisiones:

1. La AIM giró unos anticipos del cincuenta (50%) a la UDEC en virtud de los contratos de interventoría y del respectivo contrato de obra, pero como la UDEC no envió las cuentas de cobro y la lista de chequeo definida como la herramienta para amortizar el anticipo, el mismo no se efectuó.

Por lo cual, la primera inquietud es cómo se depura o amortiza el cincuenta por ciento (50%) del anticipo, en atención a que la UDEC no cumplió con las formalidades establecidas para realizar tal amortización, pese a que sí cumplió con el objeto convenido porque la AIM tiene las actas de recibo final de obra e interventoría.

2. La AIM tiene en este momento en su tesorería los recursos del cincuenta por ciento (50%) restantes del convenio celebrado con la UDEC, y quieren reintegrar esos recursos al Departamento del Meta, en tanto la UDEC ya no puede cobrarlos y todos los recursos, incluyendo el valor que entregaron como anticipo a la UDEC corresponden a recursos entregados en administración por el Departamento del Meta a la AIM.

Por lo cual, la segunda inquietud es cómo se realizaría el reintegro de los recursos que están en las cuentas bancarias de la AIM, teniendo en cuenta que fueron recursos recibidos en administración por parte del Departamento del Meta.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y

aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

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

(...)

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.

26. 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.

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

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 421 de 2023, establece:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los

recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, (con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1

De conformidad con lo señalado por el principio de Devengo de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se debe efectuar cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por otro lado, el principio de esencia sobre forma señalado en dicho Marco Conceptual, establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por lo cual, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

De conformidad con lo anterior, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben realizar el reconocimiento contable de todos sus hechos económicos conforme a lo dispuesto en la regulación contable pública que les sea aplicable, con independencia de que celebren actos jurídicos en donde se establezcan trámites adicionales a los señalados en la normativa expedida por la CGN para realizar los reconocimientos contables, por cuanto la información financiera de las entidades debe cumplir con la característica fundamental de representación fiel.

Teniendo en cuenta lo anterior, se debió amortizar el anticipo entregado a la UDEC, en la medida en que se hubieran ejecutado los recursos en cumplimiento del objeto convenido en el respectivo acto jurídico, con independencia de la lista de chequeo o cuenta de cobro o documento adicional, establecido para la amortización contable en el acto jurídico.

Lo anterior, en atención a que de su consulta se deriva que existe conflicto entre el principio de devengo y lo señalado en el instrumento jurídico, por lo que en aplicación del principio de esencia sobre forma prima la esencia económica, de modo que el reconocimiento contable de los hechos económicos debieron realizarse cuando estos sucedieron y siguiendo los lineamientos señalados en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Pregunta 2

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

En este sentido, es preciso señalar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o presupuestal relativos a la viabilidad de realizar la devolución de los recursos recibidos en administración al Departamento del Meta. Por lo cual, por medio de este concepto únicamente se establecerá el tratamiento contable de la amortización del anticipo entregado y la posible devolución del cincuenta por ciento (50%) de los recursos recibidos en administración que no fueron cobrados por la UDEC, pero no se definirá si dicha devolución es procedente o jurídicamente viable.

Hecha esta precisión, se tiene que el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo Para Entidades de Gobierno, señala que la entidad que controla los recursos, en este caso el Departamento del Meta, registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra, en este caso la AIM.

En virtud de lo anterior, cuando el Departamento del Meta le entregó los recursos a la AIM, esta debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la AIM entregó el anticipo a la UDEC debió disminuir el valor de los recursos recibidos del Departamento debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Asimismo, la AIM debió informar al Departamento la entrega del anticipo, para que este reclasificara el valor del anticipo mediante un débito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Conforme a lo señalado en la respuesta anterior, en la medida en que se cumplieron las obligaciones de la UDEC y se ejecutaron los recursos, la AIM debió informar al Departamento para que este amortizara el anticipo entregado debitando la subcuenta 511173-Interventorías, auditorías y evaluaciones de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración señala que las entidades involucradas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos, y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Así las cosas, dado que la AIM no realizó los registros de la manera señalada y reconoció en su información financiera el anticipo entregado a la UDEC, este hecho corresponde a un error contable, que deberá corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para lo cual, la AIM debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Ahora bien, en caso de que la AIM reintegre el otro cincuenta por ciento (50%) de los recursos al Departamento del Meta, deberá realizar el reconocimiento contable de la devolución debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Simultáneamente, el Departamento del Meta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 2024110022671 DEL 02-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Periodicidad para la realización de la toma física de inventarios en una entidad del Estado

Doctora
MARITZA HELENA SALINAS
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010029652 del 4 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta sobre la periodicidad con que se debe realizar el inventario físico en una entidad del Estado.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

"...La información financiera servirá de instrumento para que los diferentes usuarios fundamenten sus análisis para efectos de control, toma de decisiones y rendición de cuentas, a fin de lograr una gestión pública eficiente y transparente, para lo cual revelará información que interprete la realidad económica.

La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

1.2. Objetivos del control interno contable

(...)

b) Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

(...)

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno establece que la información financiera será útil a sus usuarios cuando esta cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, permitiendo evidenciar claramente la realidad de la entidad al representar fielmente los hechos económicos, y con ella influir en la toma de decisiones.

Adicionalmente, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno señala que el representante legal o máximo directivo de la entidad, será el responsable de gestionar políticas con procesos y procedimientos de control, que permitan la verificación y confrontación de los hechos económicos presentados y revelados dentro de sus estados financieros, de tal manera que estos reflejen de forma clara y precisa la realidad económica de cada entidad, lo cual conlleva al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, establece que los responsables del control interno contable deben establecer herramientas tendientes a la mejora continua y sostenibilidad de la información financiera, que propendan por garantizar permanentemente la depuración y mejora de la calidad financiera, a través de los manuales de políticas contables, procedimientos contables y funciones, así como garantizar el reconocimiento de la totalidad de los hechos económicos, incluidas las estimaciones y actualización de valores.

Así las cosas, le corresponde a la entidad establecer políticas contables que direccionen el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, así como las políticas de operación que faciliten la ejecución del proceso contable y definir mecanismos para el reconocimiento, medición y revelación de sus inventarios, a fin de asegurar un flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos y la presentación oportuna y actualizada de la información financiera. En este sentido, los responsables de dicha información deberán definir procedimientos de verificación y conciliación de los inventarios de la entidad, como lo es el conteo físico y la

frecuencia con la cual este se deberá desarrollar, para que en el momento indicado se realicen los ajustes pertinentes a su estado real ya sea por ejemplo evaluar indicios de deterioro del valor y/o verificación de existencias.

CONCEPTO No. 20241100022681 DEL 02-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Conciliación de saldos de los recursos entregados en administración. Información relevante y representación fiel cuando se presentan diferencias en saldos por conciliar. Reconocimiento contable de los dineros recaudados por la entidad administradora que están pendientes de consignar en una institución financiera.

Doctora
MARÍA ELIZABETH SALINAS BUSTOS
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010030682 del 11 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicito concepto sobre el reconocimiento contable de un hecho económico generado en la ejecución de recursos entregados en administración, de conformidad con el informe remitido por parte de la Terminal de Transporte S.A., entidad ejecutora, al Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP), Entidad que tiene el control de los recursos y diferencia presentada al cierre del periodo contable 2023, de acuerdo con lo siguiente:

1 ANTECEDENTES

1.1 El Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP)

Fue creado mediante el Acuerdo del Concejo de Bogotá No. 18 de 1999 y en sus artículos primero y segundo se indica:

Artículo 1- Creación, Nombre y Naturaleza Jurídica. Crease la Defensoría del Espacio Público, entidad que estará organizada como un Departamento Administrativo de la Administración Central de Santa Fe de Bogotá. (...)

Las entidades que conforman la Administración Central no tienen tesorería propia, todas las actividades relacionadas con este tema lo realiza la Dirección Distrital de Tesorería, la cual tiene, entre otras funciones, las siguientes:

(...)

Reporte de información a la Entidad Contable Pública Bogotá D.C.

El Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público como Ente Público Distrital pertenece a la Entidad Contable Pública Bogotá Distrito Capital y no reporta sus Estados Financieros, directamente a la Contaduría General de Nación, toda vez que quien realiza este cargue es la Entidad Contable Publica Bogotá Distrito Capital.

El Ente Público Distrital - Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público remite los Estados Financieros a la Secretaría Distrital de Hacienda-Dirección Distrital de Contabilidad, de acuerdo con los plazos establecidos por esta Entidad.

La Dirección Distrital de Contabilidad emitió la Resolución No DDC-000004 del 30 de diciembre de 2022 'Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Dirección Distrital de Contabilidad de la Secretaría Distrital de Hacienda, con fines de análisis y consolidación, y se fijan lineamientos para la gestión de operaciones recíprocas en el Distrito Capital' y en los Artículo 3º literal b y c, indica:

(...)

Para el corte de diciembre, esta información debe reportarse dentro de los diecisiete (17) días calendario de enero de la siguiente vigencia (Subrayado fuera de texto).

1.2 Concepto No. 20221100060441 del 30-09-2022

La Contaduría General de la Nación expidió el Concepto No. 20221100060441 del 30-09-2022, con subtema 'Tratamiento contable de los hechos económicos derivados del convenio interadministrativo No. 110-129-359-0-2019, firmado entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) y la Terminal de Transporte S.A.'

En el citado concepto se indica, entre otros aspectos, lo siguiente:

a. Tratamiento contable del convenio interadministrativo

Atendiendo las particulares de la ejecución del convenio interadministrativo No. 110-129-359-0-2019 firmado entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) y la Terminal de Transporte S.A., mediante el cual se entregan predios para la operación, administración y mantenimiento para el estacionamiento, bahía y/o parqueadero se desprende que los bienes fueron entregados en administración, dado que el control y los riesgos significativos inherentes a los bienes se encuentran cabeza de la entidad que entrega, puesto que el DADEP entrega los bienes a la Terminal con una finalidad específica, controlando el uso y destinación de los bienes.

Adicionalmente, se observa que la Terminal no controla los bienes entregados por el DADEP, puesto que dentro de los compromisos señalados en las cláusulas del convenio se encuentran, entre otras cosas, la presentación de informes mensuales con la ejecución financiera junto con una relación de los ingresos y gastos por la prestación de servicios de parqueadero público; los excedentes económicos a la terminación del contrato deberán ser girados a la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría Distrital de Hacienda; los recursos recibidos del aprovechamiento económico de las zonas de estacionamiento que queden como utilidad mensual después de realizar las labores de administración, operación y mantenimiento de los predios entregados en administración, deberán disponerse por parte de la Terminal en una cuenta de ahorros específica para este fin, junto a los rendimientos financieros que se generen y, el uso de estos recursos deberá ser previamente aprobado por el DADEP.

Por lo que, corresponde al DADEP incorporar el total de ingresos, gastos, derechos y obligaciones asociados a la operación de los bienes con base en la información que suministre la Terminal de Transporte S.A. (Subrayado fuera de texto).

1.3 Información recibida de la Terminal de Transporte S.A.

Con el fin de mejorar el flujo de la información entre el DADEP y la Terminal de Transporte S.A. en la Modificación No 7 Prorroga al Contrato Interadministrativo No 110-129-359-0-2019. suscrito entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público y la Terminal de Transporte S.A., se incluyó la Cláusula Quinta, la cual indica: '(...) La terminal deberá entregar al supervisor designado por el DADEP de manera mensual dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la finalización de cada mes calendario, un informe de actividades de la operación de estacionamiento (...)'

Por lo anterior, la información con corte al 31-12-2023 fue remitida por la Terminal de Transporte S.A. al DADEP, vía correo electrónico el 13 de enero de 2024, la cual fue ajustada según correo del 15 de enero de 2024 y con base en el último correo el DADEP realizó los correspondientes conocimientos contables.

Sin embargo, la Terminal de Transporte S.A. realizó después del 15 de enero ajustes no reportados a este Departamento, toda vez que la Terminal estaba en proceso de cierre, situación que generó un hallazgo al DADEP por parte de la Contraloría de Bogotá, dado

que se evidenció una diferencia entre el informe remitido al Ente de Control por parte de la Terminal y lo reconocido por el DADEP en la contabilidad.

De otro lado, el DADEP realizó de manera trimestral la correspondiente conciliación entre lo contabilizado por la Terminal de Transporte S.A. y lo reconocido contablemente en el DADEP, y para el cierre del periodo contable 2023 se evidenció que la operación reciproca cruzaba en un 100%, pero internamente las cuentas por cobrar presentaban una disminución la cual estaba compensada con otros rubros.

1.4 Reconocimiento contable en el DADEP de acuerdo con el informe de la Terminal de Transporte S.A.

En el informe de la Terminal de Transporte S.A, al 31 de diciembre de 2023, se evidencia lo siguiente:

Cuenta	Tercero	SALDO ANTERIOR	DEBE	HABER	NUEVO SALDO	REDONDEAR
2 PASIVO		-1.673.144.387,49	20.685.492.938,23	-21.047.789.025,86	-2.035.440.475,12	-2.035.440.475,00
29 OTROS PASIVOS		-1.673.144.387,49	20.685.492.938,23	-21.047.789.025,86	-2.035.440.475,12	-2.035.440.475,00
2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION		-1.673.144.387,49	20.685.492.938,23	-21.047.789.025,86	-2.035.440.475,12	-2.035.440.475,00
290201 EN ADMINISTRACION		-1.673.144.387,49	20.685.492.938,23	-21.047.789.025,86	-2.035.440.475,12	-2.035.440.475,00
29020104 DADEP CONTRATO 359 2019		-1.673.144.387,49	20.685.492.938,23	-21.047.789.025,86	-2.035.440.475,12	-2.035.440.475,00
2902010401 DADEP ACTIVO		909.356.786,31	3.625.904.280,98	-4.155.359.925,06	379.901.142,23	379.901.142,00
2,90201E+11 DADEP BASES		6.060.000,00	7.600.000,00	-380.000,00	13.280.000,00	13.280.000,00
	860052155 TERMINAL DE TRANSPORTE SA	6.060.000,00	7.600.000,00	-380.000,00	13.280.000,00	13.280.000,00
2,90201E+11 DADEP CAJA		112.676.582,01	3.003.237.361,00	-3.067.157.652,56	48.756.290,45	48.756.290,00
2,90201E+11 DADEP CUENTAS POR COBRAR		373.367.014,30	615.066.919,98	-670.569.082,50	317.864.851,78	317.864.852,00

El concepto 'DADEP CAJA' corresponde a los dineros recaudados en los parqueaderos pendientes de consignar en una institución financiera.

El DADEP reconoce en la contabilidad este hecho económico como una cuenta por cobrar, en razón a que dado que no tiene Tesorería propia es improcedente reconocer estos valores como fondos en efectivo y de otro lado el DADEP no realiza arqueos a estos recursos, toda vez que estos están bajo la responsabilidad de los puntos de recaudo y de la Terminal de Transporte S.A.

1.5 Terminal de Transporte S.A.

(...)

Reporta a la Contaduría General de la Nación de conformidad con la Resolución 411 del 29 de noviembre de 2023 'Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos, plazos y características de envío a la Contaduría General de la Nación y se deroga la Resolución 706 de 2016'.

En la citada Resolución en su Artículo 11 se indica que la fecha límite de presentación de los estados financieros con sus notas, al 31 de diciembre es el 28 de febrero de cada año.

Lo indicado anteriormente, corresponde en parte a la justificación dada al Ente de Control por parte del DADEP, es decir, que la Terminal dado que presenta sus estados financieros a la CGN el 28 de febrero, puede realizar ajustes al informe reportado al DADEP a pesar de haberse establecido el flujo de la información mediante una cláusula contractual y reuniones permanentes. El DADEP reporta a la Dirección Distrital de Contabilidad el 17 de enero los estados financieros al cierre del periodo contable.

1.6 Solicitud de concepto

De conformidad con lo expuesto anteriormente, solicito concepto para los siguientes temas:

1.6.1 ¿La conciliación realizada por parte del DADEP para los recursos entregados en administración a la Terminal de Transporte S.A., al cierre del periodo contable, debe dar saldos por conciliar cero, tanto a nivel de operación recíproca como en el detalle o desglose de esta?

1.6.2 Si el DADEP ha realizado acciones administrativas y jurídicas para garantizar una gestión de saldos por conciliar óptima y se presentan diferencias debidamente justificadas, al cierre del periodo contable, ¿esta situación se puede calificar como 'información que incumple las características fundamentales de relevancia y representación fiel, establecidas en el Marco Conceptual para la Presentación de Información Financiera, para entidades de gobierno?

1.6.3 El concepto 'DADEP CAJA, reflejado en el informe remitido por la Terminal de Transporte S.A., el cual corresponde a los dineros recaudados en los parqueaderos pendientes de consignar en una institución financiera, el DADEP ¿cómo los debe reconocer en su contabilidad?''.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN de la siguiente manera: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias” (Subrayado fuera de texto). Además, establece que se debita con “El valor de los derechos recaudados”.

Así mismo, el mencionado CGC describe la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración”.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, menciona:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

(...)

Si el bien entregado para administrar produce ingresos por concepto de arrendamiento, la entidad debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Con el recaudo del derecho, se debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acreditará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus consultas.

Pregunta 1. Conciliación de saldos de los recursos entregados en administración.

De acuerdo con lo señalado en el numeral 4. Operaciones recíprocas del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, serán reportadas como recíprocas el saldo del derecho de la entidad que controla los recursos entregados con el saldo de la obligación de la entidad pública que administra los recursos recibidos en administración. Los saldos corresponderán únicamente a los recursos en efectivo entregados y recibidos en el marco del contrato suscrito entre las entidades, de acuerdo con lo señalado en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De las reglas de eliminación aplicables al corte de marzo de 2024, la operación recíproca correspondiente para recursos en administración que deben atender las entidades es la número 20, la cual indica que los saldos que se deben reportar son los correspondientes a la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN de la entidad que controla y la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN de la entidad que administra. De acuerdo con estas reglas de eliminación, el grado de desglose se efectuará a nivel de subcuentas.

De lo anterior, se deduce que al efectuar la conciliación entre los saldos de las subcuentas mencionadas no se debe presentar diferencia entre las entidades, por cuanto el valor del efectivo entregado debe corresponder al efectivo recibido. Para ello, será necesario que las entidades implementen un adecuado flujo de información relacionado con el uso de los

recursos, con la finalidad de que la totalidad de los hechos económicos sean oportunamente reconocidos en la información financiera de las entidades.

Pregunta 2. Información relevante y representación fiel cuando se presentan diferencias en saldos por conciliar.

La entidad debe atender a las características fundamentales contenidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para elaborar y presentar información financiera de propósito general, con la finalidad de que esta información sea útil a sus usuarios para ayudar a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones y al control. Para lo cual, la información deberá ser relevante y representar fielmente los hechos económicos que han tenido lugar en la entidad.

La información financiera será relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, para lo cual será información material con valor predictivo, confirmatorio o ambos; y representará fielmente los hechos económicos cuando la descripción de estos sea completa, neutral y libre de error significativo.

Para que la entidad efectúe el reconocimiento de los hechos económicos y la información financiera cumpla con las características fundamentales, deberá tener disponible los soportes de contabilidad que respalden las operaciones realizadas, los cuales según la Norma de proceso contable y sistema documental contable corresponden a los documentos que contienen información sobre los hechos económicos y pueden ser de origen interno o externo. Como parte de estos soportes se pueden encontrar las conciliaciones realizadas por la entidad con terceros que administran recursos de la entidad.

Los terceros que administran recursos deben informar a la entidad las actividades y hechos que tienen lugar durante cada uno de los periodos, de manera tal que estos sean conciliados y debidamente reconocidos en la información financiera de la entidad. Lo cual se soporta en el numeral 5. Flujo de información contable del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el cual se indica que, la entidad que entrega recursos en administración deberá implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Por lo anterior, cuando la entidad realice la conciliación de información con los terceros, y reconozca todos los hechos económicos en su información financiera de acuerdo con los soportes de contabilidad que estén disponibles, se entenderá que la información financiera presentada por la entidad cumple con las características fundamentales de la información financiera de propósito general.

Pregunta 3. Reconocimiento contable de los dineros recaudados pendientes de consignar en una institución financiera.

Cuando el DADEP sea informado de la prestación del servicio de parqueadero, le corresponderá reconocer el derecho y el ingreso, para ello, debitará la subcuenta 131724-Servicios de parqueadero de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 439030-Servicios de parqueadero de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Cuando se efectúe el recaudo de los recursos por parte de la entidad administradora, el DADEP debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 131724-Servicios de parqueadero de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Por su parte, la entidad administradora debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20241100023481 DEL 10-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del capital, actualización de capital, intereses corrientes e intereses moratorios, que se desprenden de un laudo arbitral o amigable componedor, y que el hecho económico corresponde a un mayor valor del activo.

Doctora
 NELCY JENITH MALDONADO BALLEEN
 Coordinadora del Grupo Interno de Trabajo Administrativo y Financiero
 Vicepresidencia de Gestión Corporativa
 Agencia Nacional de Infraestructura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010026022 del 15 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Mediante radicado CGN N° 20240010017122 del 01 de abril de 2024, la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI, señala:

“Solicitamos su autorizado concepto en relación con el tratamiento contable para el registro de las deudas que son reconocidas en los estados financieros de la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI y a favor de Concesionarios Privados (Proyectos de inversión), reportadas por la Vicepresidencia Ejecutiva en formato interno GCSP-F-006 LIQUIDACIÓN DE LA DEUDA, producto de las condenas decretadas en Laudos Arbitrales.

Sea lo primero aclarar el concepto de deuda: la ANI denomina ‘deuda’ a los pasivos por pagar a los Concesionarios Privados por concepto que son directamente atribuibles a las obras de infraestructura de transporte, pero que, por razones diferentes no fueron incluidos en el acuerdo de concesión y que después, normalmente, a través de Tribunales de Arbitramento o Amigables Componedores, se determinan como obligaciones de la Agencia a favor de los concesionarios.

Como es de conocimiento la ANI emplea el modelo financiero con fines contables para determinar el valor de la red de carretera, dicho modelo contiene variables contractuales, por lo cual, el formato interno GCSP-F-006 LIQUIDACIÓN DE LA DEUDA, se emplea para realizar el reconociendo contable de obras como se indicó en el párrafo anterior, que no se contemplaron inicialmente en el acuerdo de concesión y por lo tanto, están fuera del modelo financiero con propósitos contables.

Por otra parte, el numeral 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión, de la norma ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE, indica: (...)

Problemática:

1. La Vicepresidencia Ejecutiva, reportó a 31 de diciembre de 2023, al área de contabilidad una deuda a favor de la Concesionaria Vial de los Andes S.A.S. – COVIANDES S.A.S. en el marco del contrato de concesión No. 444 de 1994 para el proyecto Bogotá- Villavicencio, por concepto de la condena impuesta a la ANI en el Laudo Arbitral No. 128411, ejecutoriado el 20 de diciembre de 2022 por concepto de mayor valor de obra correspondiente a excavaciones y pre-soporte en la construcción de los túneles, dejados de reconocer y pagar durante la ejecución contractual (Riesgo Geológico).

En el formato en comento (se adjunta), se reporta lo siguiente:

AÑOS *	2023	2024	2025	2026	TOTAL
CAPITAL	\$ 52.930.820.748	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 52.930.820.748
INTERESES CORRIENTES	\$ 6.606.324.451	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 6.606.324.451
ACTUALIZACION	\$ 5.880.183.554	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 5.880.183.554
INTERESES MORATORIOS					\$ -
TOTAL A PAGAR.	\$ 65.417.328.752	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 65.417.328.752

* Relacionar el resumen de la obligación por cada año, en caso que aplique

- Capital: Corresponde al valor adeudado por la Agencia Nacional de Infraestructura.

Registro contable realizado:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
246003001	Laudos arbitrales	-	52.930.820.748,00
270190001	Otros litigios y demandas	52.930.820.748,00	-

- Intereses corrientes: Corresponde al valor de los intereses calculados con la tasa aplicable y el periodo de tiempo establecido.

Registro contable realizado:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
580453001	Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales	6.606.324.451,00	-
246092001	Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales	-	6.606.324.451,00

- Actualización: Corresponde al valor de actualización generado, calculado como la diferencia entre el capital actualizado y el capital original. Se utiliza solo en los casos en los cuales el contrato establece el pago de actualización de capital.

Registro contable realizado:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
170601001	Red carretera	5.880.183.554,00	-
246003001	Laudos arbitrales	-	5.880.183.554,00

Teniendo en cuenta que el concepto del capital original, del reporte de la deuda reconocida que nos ocupa, corresponde a "mayor valor de obra", la ANI registra estas actualizaciones de capital como un mayor valor del CAPEX del proyecto de concesión, en el código contable 170601001 Red carretera o en el código contable 171101001 Red carretera (dependiendo de la fase en que se encuentre el proyecto) contra el código contable 246003001- Laudos arbitrales (crédito).

- Intereses moratorios: Corresponde al valor de los intereses calculados con la tasa aplicable y el periodo de tiempo establecido.

Registro contable realizado: No reportaron intereses moratorios.

- Total a pagar: Corresponde a la sumatoria de los valores adeudados por concepto de intereses y actualización en los casos que se requiera.

Por lo anterior, solicitamos su autorizado concepto, en el sentido de indicarnos si el registro realizado por la ANI, para el reconocimiento de la actualización de las deudas reconocidas, bien sea por el IPC o por otro concepto que requiera actualización del capital y que sea un mayor valor del Capex, es correcto, o de lo contrario, cuál es el registro que la entidad debe realizar, teniendo en cuenta, que la Resolución 080 del 2 de junio de 2021 modificada por la Resolución No. 421 del 6 de diciembre de 2023, no contempla el procedimiento contable para el registro en estos casos. Por favor indicar cuál debe ser el pasivo a reconocer por los conceptos de Capital, intereses corrientes, actualización e intereses moratorios, toda vez que la Resolución CGN No. 080 de 2021, no contempla el

procedimiento contable que debe realizarse cuando en los Laudos Arbitrales o Conciliación Extrajudiciales, se debe reconocer activos y no gastos.

Así mismo, nos indiquen, cuál es la tipología para este tipo de reconocimiento, por cuanto corresponde a un registro contable manual, y consultada la T-CON-095, tipología T59 Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones, actualmente no permite registro en los códigos contables 170601001 Red carretera y 171101001 Red carretera.

2. Existe otra deuda reconocida en los estados financieros de la ANI, a favor de la Concesionaria Vial de los Andes S.A.S. – COVIANDES S.A.S. en el marco del contrato de concesión No. 444 de 1994 para el proyecto Bogotá- Villavicencio, por concepto de Diseños Etapa 4 (Sector 1A). El valor del capital, reportado en el formato (se adjunta), fue tomado de un documento denominado “Acta de Finalización de Etapa (Etapa 4 – Sector 1A)”, suscrita el día 01 de noviembre de 2017 (se adjunta).

Para esta deuda, y con relación a los intereses, son calculados conforme al numeral CUARTA de las DECISIONES, del fallo del Amigable componedor del 23 de enero de 2015 (se adjunta), que establece:

‘CUARTA: la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI- debe pagar intereses al Concesionario COVIANDES a la misma tasa contemplada en el modelo financiero del Contrato Adicional No 1 del Contrato de Concesión 444 de 1994, esto es a una tasa del 11,33% sobre valores actualizados, respecto de: (i) la diferencia entre el valor estimado en el Contrato Adicional No. 1 de 2010 para aquellas obras que no contaban con diseños definitivos (Parágrafo Primero – Cláusula Segunda) y el valor real de las obras conforme a los diseños definitivos Fase III aprobados por la ANI y (ii) el valor de las obras ejecutadas en zonas inestables en los tramos 2 y 3 y financiadas por la CONCESIONARIA ante la falta de recursos de la ANI.

Dichos intereses se causan en el caso de las obras que no contaban con diseños definitivos a partir del vencimiento del término de un mes contado a partir de la fecha de las Actas de Finalización de las Obras, y en el caso de las obras ejecutadas en zonas inestables, a partir del vencimiento del término de un mes contado a partir de la fecha de cada una de las Actas Mensuales de Cantidades de Obra.’

Igual que en el punto No. 1. de este oficio, el capital original de esta deuda es actualizado con el IPC.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Agencia Nacional de Infraestructura, registra contablemente, esta deuda de la siguiente manera:

- La actualización de la deuda con el IPC en el código contable 170601001 Red carretera o 171101001 Red carretera (débito), contra el código contable 240102001 - Proyectos de inversión (crédito).

- La actualización de los intereses en el código contable 580453001-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales (débito), contra el código contable 246092001 - Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales (crédito).

Por lo anterior, solicitamos su autorizado concepto con relación a indicarnos si es correcto que cuando el valor de capital no sea ordenado en un fallo de un Laudo Arbitral, sino en un documento diferente, como un Acta de Finalización de Etapa, una factura u otro documento, sea registrado en el código contable 240102001 - Proyectos de inversión, cuando sean valores directamente atribuibles al proyecto de concesión, y cuál es la norma contable que debe aplicar la entidad, en los casos en que la deuda reconocida sea producto de un Acta de Finalización de Etapa, una factura u otro documento, y el cálculo de los intereses sean decretados en fallos de Laudos Arbitrales o Amigables Compondores”.

Una vez se dio respuesta a la consulta por parte de la CGN, mediante radicado N° 20241100014431 del 03 de mayo de 2024, la ANI a través de comunicación radicada con el N° 20240010026022 del 15 de mayo de 2024, solicita mesa de trabajo con la finalidad de revisar el concepto emitido.

El 29 de mayo de 2024 se realiza mesa de trabajo con funcionarios de la ANI, en la cual se manifiesta, de manera adicional, lo siguiente respecto a la consulta inicial:

Las deudas sobre las cuales se eleva la consulta corresponden a deudas que no se tuvieron en cuenta al momento de la planeación del contrato de concesión, por lo que, los valores surgen por diferencias que ocurren de manera posterior a este, y se determinan a través del fallo de un tribunal de arbitramento o amigable compondor, aun cuando el hecho se derive de labores ejecutadas relacionadas con las actividades contratadas en el acuerdo de concesión. La entidad ha reconocido los procesos judiciales y arbitrales conforme al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, actualizado mediante la Resolución 080 de 2021, pero se realiza la consulta en atención a que el laudo arbitral o amigable compondor establece explícitamente que los valores que se tendrán que pagar al concesionario, por los mayores recursos que tuvo que desprenderse, implican un mayor valor de la obra.

En la solicitud realizada se quiso manifestar que la Resolución 080 no incluye una directriz para el caso en el cual el laudo arbitral o de amigable compondor condena a la entidad para el pago de una obra o reconocimiento de CAPEX, por lo cual su inquietud es ¿cómo se debería registrar?, y, además, si tiene indexación el valor indicado en el fallo, ¿cuál sería la forma de registrarse? Por lo tanto, no es claro si se debe aplicar la Resolución 080 hasta el momento en que sea emitido el fallo y en ese momento efectuar la reclasificación de la deuda al pasivo financiero; de manera tal que no se aplicaría el Procedimiento de procesos judiciales sino la Norma de acuerdos de concesión para el reconocimiento de la deuda cierta.

Así mismo, se indica que en la solicitud de concepto hizo falta mencionar que el contrato con COVIANDES corresponde a un proyecto revertido, por cuanto ese contrato ya se terminó y el proyecto fue asignado a otro concesionario (COVIANDINA). Actualmente la entidad tiene las deudas con COVIANDES, esto conlleva a que no sea posible reconocer el pasivo financiero con un concesionario que ya no tiene un contrato vigente.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, establece:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

(...)

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

(...)

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

El pasivo contingente se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. (...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368- PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 483101-Litigios y demandas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Si los intereses no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión, se registrarán debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias o la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091-Intereses de sentencias o la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, conforme lo señala el principio de Esencia sobre forma del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Asimismo, el mencionado Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad, que resultan de un evento pasado y de los cuales espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros; por su parte los pasivos corresponden a una obligación presente de origen legal, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos; y los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos durante el periodo contable por salidas o disminuciones de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que no están asociados con la adquisición, producción o venta de bienes y la prestación de servicios.

Por lo anterior, con independencia de que en el laudo arbitral o amigable componedor se indique que los valores que debe pagar la entidad al concesionario se reconozcan como parte del valor de los bienes y obras realizadas, si en efecto, por esencia económica los desembolsos que debe realizar la entidad corresponden a un mayor valor del activo, porque son necesarios para la generación del activo, su reconocimiento contable se hará como parte del valor del activo en concesión. De lo contrario, los desembolsos que realice la entidad que no son necesarios para la generación de un activo o que correspondan a la actualización del valor o a los intereses generados, se reconocerán como parte de sus gastos en el resultado del periodo.

Adicionalmente, para proceder a responder las preguntas planteadas, es necesario tener en cuenta que los procesos judiciales se iniciaron con el concesionario COVIANDES y es a favor de este que se entregarán los recursos ordenados en los procesos judiciales, aun cuando a la fecha el concesionario que tiene a cargo la infraestructura entregada por la entidad es COVIANDINA.

Señalado lo anterior, se procede a dar respuesta a sus inquietudes:

- Registro contable como activo o como gasto de los valores correspondientes a capital, intereses corrientes y actualización de capital.

La entidad deberá atender para el reconocimiento del laudo arbitral o amigable componedor los lineamientos indicados en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, a fin de catalogar la obligación como remota, posible o probable, y con ello efectuar los registros que correspondan. Este procedimiento será aplicado por la entidad hasta que sea emitida la decisión correspondiente donde la entidad sea condenada y esté obligada a realizar el pago al concesionario.

Cuando se emita el fallo donde la ANI sea obligada a realizar el pago al concesionario, y el valor del capital que deba pagar, por esencia económica, corresponda a un mayor valor del activo construido o en construcción, y dado que en aplicación del procedimiento antes

mencionado ha reconocido dicho valor como parte de los gastos en cada uno de los periodos al actualizar la provisión; la ANI registrará un débito en la subcuenta 170601-Red carretera de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES o 171101-Red carretera de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES y un crédito en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, por el gasto que se registró en el periodo contable, y en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor del gasto que se registró en periodos contables anteriores.

Cuando el valor del capital que debe pagar la ANI a CONVIANDES, por esencia económica, no corresponda a un mayor valor del activo construido o en construcción, la entidad lo mantendrá reconocido como parte de los gastos en su información financiera, por lo tanto, no le corresponderá realizar ningún registro, dado que estos valores fueron reconocidos en aplicación al procedimiento antes mencionado.

La actualización del valor del capital no podrá ser reconocido como mayor valor del activo construido o en construcción, por cuanto no son desembolsos que realiza la entidad para la generación de bienes y, por ende, corresponderá a un gasto para la ANI, por lo cual este valor se registrará en la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Respecto al reconocimiento de los intereses corrientes que se generen sobre los valores ordenados en favor de COVIANDES, estos se registrarán como parte de los gastos en el resultado del periodo de la ANI en la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

- Cuenta contable para registrar el pasivo por concepto de capital, intereses corrientes, actualización de capital e intereses moratorios.

De acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el valor que debe pagar la ANI a COVIANDES por concepto de capital se registrará en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, subcuenta en la cual también la ANI registrará el valor de la actualización del valor de capital.

Respecto a los intereses corrientes, en aplicación del procedimiento mencionado, la ANI los reconocerá en la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Por su parte, los intereses moratorios que deba asumir la ANI en favor de COVIANDES se registrarán en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- Tipología de comprobante contable a utilizar para el reconocimiento contable

De acuerdo con lo expresado en los párrafos anteriores, cuando se emita el fallo donde la ANI sea obligada a realizar el pago al concesionario, y el valor del capital que deba pagar, por esencia económica, corresponda a un mayor valor del activo construido o en construcción, el sistema dispone de la Tipología Contable "T77-Reconocimiento y baja en cuentas de activos en concesión", en la Tabla de Eventos Contables "TCON95-Registro de relaciones de tipos de asiento de interoperabilidad y códigos contables", como se muestra a continuación:

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	170601001	Red carretera	T77	Reconocimiento y baja en cuentas de activos en concesión	Si
TODAS	TCON006	171101001	Red carretera	T77	Reconocimiento y baja en cuentas de activos en concesión	Si
TODAS	TCON006	537302001	Mecanismos alternativos de solución de conflictos	T77	Reconocimiento y baja en cuentas de activos en concesión	Si
TODAS	TCON006	310901001	Utilidad o excedentes acumulados	T77	Reconocimiento y baja en cuentas de activos en concesión	Si

Por su parte, la actualización de capital se realiza mediante la Tipología Contable "T59-Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones", la cual dispone los códigos contables, en la Tabla de Eventos Contables "TCON95-Registro de relaciones de tipos de asiento de interoperabilidad y códigos contables":

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	246003001	Laudos arbitrales	T59	Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones	Si
TODAS	TCON006	580490001	Otros gastos financieros	T59	Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones	Si

Ahora bien, lo relacionado con los intereses moratorios se reconocerán de acuerdo con la cadena presupuestal afectando el rubro objeto de gasto que corresponda. No obstante, cuando no coincida la ejecución presupuestal con el momento del devengo, se reconocerán mediante la Tipología Contable "T72- Reconocimiento de Pasivos previo a la Ejecución Presupuestal del Gasto", que dispone los códigos contables, en la Tabla de Eventos Contables "TCON95-Registro de relaciones de tipos de asiento de interoperabilidad y códigos contables", así:

Ambito	Tabla de Eventos	Código contable	Descripción	Id asiento interoperabilidad	Descripción	Vigente
TODAS	TCON006	580439001	Otros intereses de mora	T72	Reconocimiento de Pasivos previo a la Ejecución Presupuestal del Gasto	Si
TODAS	TCON006	249044001	Otros intereses de mora	T72	Reconocimiento de Pasivos previo a la Ejecución Presupuestal del Gasto	Si

Por último, a través del presente concepto se deroga lo concluido en el concepto emitido por la CGN mediante el radicado No. 20241100014431 del 03 de mayo de 2024, dirigido a su despacho.

CONCEPTO No. 20241100023711 DEL 12-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cuentas por pagar por honorarios

Doctora
 ADELA SILVA ARDILA
 Secretaria de Educación
 Girón
 Girón, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010029372 del 31 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Teniendo en cuenta, lo anterior, los fondos de servicios educativos de las instituciones educativas son cuentas que están incorporadas en la contabilidad del Municipio de Girón, por lo cual, son quienes, realizan la causación o registro de los hechos económicos, para luego agregar su información contable a la contabilidad del Municipio de Girón.

(…)

Mediante Radicado CGN 20201100064451 del 11/12/2020, se precisó, el registro contable de las cuentas por pagar, partiendo del ejemplo de un contrato de prestación de servicios, que se le realiza al Contador Público:

(…)

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, requerimos aclaración. sobre lo siguiente:

Pregunta 1

Teniendo en cuenta, que en el mes de marzo se realiza, la suscripción y perfeccionamiento, del contrato de prestación de servicio profesionales del contador público, el cual será ejecutado de marzo a noviembre (10 meses), la normativa citada anteriormente, permite realizar la causación de la cuenta por pagar (511179 Honorarios (DB) - 249054-Honorarios (CR), en el mes de marzo, por el valor total del contrato?

De tal manera, que ha medida, que el Establecimiento Educativo, realice el pago mensual o trimestral durante la vigencia del contrato (10 meses), vaya disminuyendo la cuenta por pagar (249054-Honorarios (DB) - 1110-Depositos en Instituciones Financieras (CR)).

Con el fin, de replicar con las Establecimientos Educativos Oficiales del Municipio de Girón y de esta forma, evitar incurrir en eventos de riesgo e incumplimiento de la normativa vigente, requerimos, se emita el respectivo concepto.

(...)”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

87. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

"3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De conformidad con el principio de Devengo, establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Así mismo, el mencionado Marco Conceptual define los pasivos como una obligación presente de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que ha surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

En consecuencia, en el caso de los contratos firmados donde la entidad no ha recibido el bien o el servicio contratado, no procede el reconocimiento de un pasivo, dado que aún no existe un deudor con la obligación de pagar, ni un acreedor con un derecho a exigir un pago; por lo que, no deberá reconocerse en la contabilidad de la entidad un pasivo por los contratos firmados y no ejecutados.

Por lo anterior, solo cuando la entidad reciba el servicio profesional prestado, surge la obligación de pagarle y el profesional tendrá el derecho de exigir el pago; en este sentido, la entidad reconocerá de manera mensual, acorde al servicio recibido, el gasto por honorarios contratado mediante un débito en la subcuenta 511179-Honorarios de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20241100024321 DEL 23-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable asociado a la demolición del proyecto de vivienda Aquarela a cargo del Distrito de Cartagena de Indias.

Doctor

HÉCTOR MARTÍNEZ GUTIÉRREZ

Contratista

Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural

Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010031822 del 14 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Sociedad Promotora Calle 47, que agrupa a cinco compañías antioqueñas del sector inmobiliario, aproximadamente en el año 2015 seleccionan un terreno para construir el complejo Aquarela en Cartagena, en la manzana 186 del barrio Torices detrás del Castillo San Felipe. Se proyectó que el complejo tendría 5 torres, de las cuales la primera torre en cuestión tendría 176 apartamentos de vivienda del tipo VIS con una altura de 30 pisos.

Los constructores del proyecto de vivienda Aquarela recibieron las licencias de construcción de sus cinco torres entre el 28 de diciembre de 2015 y el 28 de septiembre de 2017; entre otros permisos, también obtuvieron la aprobación de Aguas de Cartagena, la Corporación de Vivienda de Cartagena (Corvivienda) y el Instituto de Patrimonio y Cultura de Cartagena (Ipcc).

El proyecto ha generado controversia dado que el proyecto de urbanización se considera ilegal por su cercanía a uno de los monumentos Patrimonio de la Humanidad el Castillo San Felipe de Barajas, al tratarse de un proyecto de gran envergadura y unas torres de 30 pisos. No obstante, la discusión se centra en el hecho de que toda la controversia y la

suspensión de la obra tienen lugar luego de haber construido más de 20 pisos de la primera torre, en consecuencia a la acción legal por parte de MinCultura que busca la protección de los derechos colectivos vulnerados por la construcción del proyecto en atención a sus tamaño y cercanía al monumento histórico.

En el año 2021 la Unesco se pronunció sobre el riesgo que representa la estructura para el patrimonio histórico de la humanidad al Ministerio de Cultura y por ende le insta a su demolición.

Finalmente, el Juez administrativo 12 de Cartagena, falló en primera instancia, acción popular que ordena la demolición del edificio Aquarela, acogiendo los argumentos de la Procuraduría General de la Nación, quien coadyuvó en esta demanda interpuesta por el Ministerio de Cultura; y en marzo de 2024, el alcalde de Cartagena, Dumek ha iniciado las acciones pertinentes para tal fin. El Distrito de Cartagena debe pagar los gastos correspondientes a la demolición, para lo cual ha contratado a la EMPRESA DE DESARROLLO URBANO DE BOLÍVAR – EDURBE mediante contrato en el que se compromete, bajo su cuenta y riesgo y de forma autónoma, a ejecutar la gerencia integral del proyecto. Las actividades que desarrollará EL GERENTE, comprenden entre otras las siguientes: a) Gerencia, b) Obras de demolición; c) Limpieza y retiro de escombros, d) Elaboración de análisis y evaluación de riesgos, e) Estudio e implementación de Plan de Manejo de Tráfico, f) Estudio de Impacto Ambiental, g) Trámites y licenciamiento para permiso de demolición, y h) Supervisión.

En atención a lo expuesto se hace la siguiente consulta:

¿Cuál es el tratamiento contable para reconocer la operación de demolición del edificio, teniendo en cuenta que no se trata de una propiedad, planta y equipo del Distrito de Cartagena de Indias?

¿Qué tipo de gasto se debe reconocer por cuenta del contrato de demolición del proyecto de vivienda Aquarela?”

Mediante comunicación telefónica el 10 de julio de 2024, el consultante aclara que es contratista del área contable de la Alcaldía Distrital, que el correo de la dependencia es contabilidad@cartagena.gov.co y que la esencia de la consulta es para efectos del reporte de información contable a la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, DEL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de la entidad; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial.

(...)

El derecho de reembolso es el derecho legal que tiene la entidad demandada o convocada a exigir que una entidad que no sea parte del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos le reembolse a la entidad demandada o convocada o le pague directamente al demandante o convocante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial.

(...)

2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

(...)

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

(...)

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368- PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

(...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. (...)

(...)

3. DERECHOS DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

En caso de que la entidad demandada o convocada tenga un derecho de reembolso, aplicará lo dispuesto en este numeral y, de manera simultánea, lo establecido en el numeral 2 de este Procedimiento.

El reconocimiento o revelación de los derechos y obligaciones de reembolso dependerá de la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, conforme a lo establecido en los numerales 2.2., 2.3. y 2.4. de este Procedimiento, o de la existencia de una sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo

condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, conforme a lo establecido en el numeral 2.6. de este Procedimiento.

Cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos sea remota, la entidad demandada o convocada no reconocerá el derecho en sus estados financieros ni lo revelará como activo contingente. Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso no reconocerá la obligación en sus estados financieros ni la revelará como pasivo contingente.

Cuando sea posible o probable la pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos; se profiera la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial; o se efectúe el pago del reembolso, se tendrá en cuenta el siguiente tratamiento contable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el reconocimiento contable de los procesos judiciales se debe realizar siguiendo lo establecido en tal procedimiento siempre que en las demandas se hayan establecido pretensiones económicas que se refieran a efectivo.

Así las cosas, dado que en su consulta se señala que se trata de una acción popular cuyo fallo ordenó la demolición del edificio Aquarela, se deberá evaluar si en la demanda hubo pretensiones económicas que se referían a efectivo, o sus pretensiones iban encaminadas a la demolición del edificio, sin establecerse pretensiones pecuniarias.

En el primer caso, esto es, en caso de que las pretensiones de la demanda se refirieran a efectivo, si la demanda se dirigió en contra del Distrito de Cartagena este debió evaluar la probabilidad de pérdida del litigio, en la parte que estimara le correspondía, con el fin de identificar si existía una obligación remota, posible o probable, y realizar el respectivo reconocimiento contable acorde con lo señalado en numeral 2. del procedimiento contable, el cual se anexa.

Ahora bien, si el Distrito de Cartagena ostenta un derecho de reembolso a su favor a cargo de la promotora del proyecto, simultáneamente debió reconocer tal derecho de reembolso atendiendo a lo señalado por el numeral 3. del procedimiento en mención.

Por otro lado, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno los gastos representan disminuciones en el potencial de servicio o los beneficios económicos de una entidad durante un período contable, estas disminuciones pueden manifestarse como salidas de activos, reducción en su valor, o el aumento de pasivos, y se reconocerán en los estados financieros cuando el gasto puede medirse con fiabilidad.

En este sentido, en el segundo caso, esto es, si las pretensiones de la acción popular no se referían a efectivo, sino a la defensa del interés colectivo de la comunidad vulnerado por la construcción del proyecto y lo que se pretendía con la acción era su demolición, los desembolsos a cargo del Distrito asociados a la demolición de la edificación del proyecto Aquarela con el fin de dar cumplimiento al fallo judicial, se reconocerán en el periodo contable en que ocurra el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20241100024451 DEL 24-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados en usufructo por el Departamento y causación de los ingresos obtenidos por las actividades recreativas realizadas a los usuarios del parque.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Norma de ingresos de actividades ordinarias Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de los bienes entregados en usufructo por el Departamento y causación de los ingresos obtenidos por las actividades recreativas realizadas a los usuarios del parque.

Doctora
 BERÓNICA GUISAO ALDANA
 Profesional Contable
 Empresa de Parques y Eventos de Antioquia-ACTIVA
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010030802 del 11 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

El Departamento Antioquia adquiere inmuebles para el desarrollo de un Parque Geológico, Natural, Ambiental, Cultural y Turístico, creado mediante ordenanza, como un programa integral para proteger, conservar y manejar las áreas, al servicio de la comunidad y el aprovechamiento para el turismo de naturaleza, geológico y actividades recreativas.

Para llevar a cabo lo anterior suscribe un contrato de Usufructo, con la Empresa de Parques y Eventos de Antioquia denominado el usufructuario, por medio de este contrato entrega unos inmuebles a esta empresa para que construya, adecúe y realice las mejoras que

requiera el Parque Geológico, Natural, Ambiental, Cultural y Turismo “Volcán de Lodo de Arboletes”.

De otra parte, La empresa podrá desarrollar actividades o experiencias recreativas y de otra índole diferente al ingreso, que podrán generar cobros, los cuales deberán ser destinados con el fin de lograr retorno de las inversiones que se realicen en los inmuebles. El plazo del usufructo será de diez (10) años contados a partir de la entrega de los bienes y firma del acta inicio, prorrogable a treinta (30) años.

La Empresa Pública requiere resolver las siguientes inquietudes:

- a. ¿Cómo se deben reconocer los bienes entregados por el Departamento A?
- b. ¿Cuándo se deben causar los ingresos por subvención, si a ello hubiere lugar?

Adicionalmente, mediante llamada telefónica a la consultante, esta informa que la empresa tiene registrados contablemente los terrenos como activos que recibió en el año 2023 del Departamento de Antioquia, y que las obras que realiza la empresa con las utilidades que produce, no se han entregado.

CONSIDERACIONES

El título 9º - Del derecho de usufruto del Código Civil, señala:

“ARTÍCULO 823. El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible.

ARTÍCULO 824. El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes: el del nudo propietario, y el del usufructuario. Tiene, por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad.

(...)

ARTÍCULO 829. El usufructo podrá constituirse por tiempo determinado o por toda la vida del usufructuario.

(...)

El usufructo, constituido a favor de una corporación o fundación cualquiera, no podrá pasar de treinta años” (Subrayado fuera de texto).

El contrato de usufructo N°22IA174H723 de 2022 celebrado entre el Departamento de Antioquia denominado el NUDO PROPIETARIO y la Empresa de Parques y Eventos de Antioquia-ACTIVA denominado el USUFRUCTUARIO, establece:

“PRIMERA. OBJETO: Otorgar en favor de la Empresa de Parques y Eventos de Antioquia-ACTIVA, el derecho de usufructo sobre los bienes inmuebles identificados con las matrículas inmobiliarias (...), ubicados en el Municipio de Arboletes.
(...)

TERCERA. DESTINACIÓN: EL USUFRUCTUARIO deberá destinar el usufructo que recae sobre los inmuebles, para el desarrollo del programa “Parque Geológico, Natural, Ambiental, Cultural y Turismo “Volcán de Lodo de Arboletes”, creado mediante ordenanza 11 del 29 de mayo de 2019, como un programa integral para proteger, conservar y manejar las áreas que comprenden los predios del Volcán de Lodo al servicio de la comunidad y el aprovechamiento para el turismo de naturaleza, geológico y actividades recreativas, y por tanto deberá garantizarse la gratuidad al público en el uso y acceso a los inmuebles conservando la modalidad de “parque abierto”.

PARÁGRAFO: EL USUFRUCTUARIO podrá desarrollar actividades o experiencias recreativas y de otra índole diferente al ingreso podrán generar cobros, los cuales deberán ser destinadas con el fin de lograr el retorno de las inversiones que se realicen en los inmuebles.

CUARTA. PLAZO: El plazo del usufructo será de diez (10) años contados a partir de la entrega del bien y firma del acta de inicio.

PARÁGRAFO PRIMERO: En caso de producirse la prórroga del plazo, sumados el plazo inicial y las prórrogas sucesivas, no excederá treinta (30) años.

PARÁGRAFO SEGUNDO: (...) El contrato cesará en sus efectos en la fecha estipulada para su terminación y EL USUFRUCTUARIO queda obligado a restituir el bien al vencimiento del plazo.

(...)

SEXTA. VALOR: El presente contrato es a título gratuito.

PARÁGRAFO. En todo caso, para efectos fiscales y contables, se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones: (...)

SEPTIMA. CONSTRUCCIÓN, REPARACIONES Y MEJORAS: EL USUFRUCTUARIO podrá realizar por su cuenta o por interpuesta persona, todas las actividades necesarias tendientes a la construcción, adecuación y mejoras que requiera para el desarrollo del objeto del presente contrato, con el fin de destinar los inmuebles de acuerdo con lo establecido en la cláusula tercera de este acto, las cuales serán de su propiedad cuando el usufructo termine y se restituya el bien.

PARÁGRAFO PRIMERO. EL USUFRUCTUARIO antes de iniciar cualquier construcción, adaptación, reparación o mejora, deberá remitir copias de los respectivos permisos e informará por escrito a EL NUDO PROPIETARIO, sobre las mismas.

PARÁGRAFO SEGUNDO. Las obras de mitigación del riesgo necesarias, en atención a los informes y alertas realizadas por el Departamento Administrativo de Gestión del Riesgo de Antioquia-DAGRAN, estarán a cargo de EL NUDO PROPIETARIO.

(...)

NOVENA. ACTOS DE ADMINISTRACIÓN: EL USUFRUCTUARIO podrá suscribir los contratos, convenios y/o alianzas que considere necesarios para la construcción y desarrollo del programa Parque Geológico, Natural, Ambiental, Cultural y Turismo "Volcán del Lodo de Arboletes", así como para la correcta administración y operación del parque.

(...)

DÉCIMA. DERECHOS Y OBLIGACIONES:

(...)

Derechos del Nudo Propietario:

Enajenar la nuda propiedad

Obtener las indemnizaciones a que haya lugar, generadas por dolo, culpa grave, leve o negligencia.

Obtener los tesoros que se descubran en el suelo que ocupa el inmueble

Ostentar el dominio del bien

Hipotecar la nuda propiedad

Que se le restituya el uso y disfrute una vez se extinga el plazo del usufruto

(...)

DÉCIMA PRIMERA. ENTREGA: (...)

PARÁGRAFO. Los bienes inmuebles son propiedad 100% del Departamento de Antioquia, sobre los cuales se ejerce dominio desde su adquisición; (...)" (Subrayados fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, define:

"6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

52. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, se debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

6.1.1. Activos

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

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

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

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

70. La mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor de activos y pasivos que, de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo". (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas con la Resolución 413 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

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

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

(...)

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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.

(...)

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

El derecho de usufructo es un derecho consistente en la facultad de gozar de un bien, conservarlo y restituirlo a su dueño en un tiempo determinado. En este sentido, mediante el contrato de usufructo N°22IA174H723 de 2022, el Departamento de Antioquia entrega en usufructo bienes inmuebles a la Empresa de Parques y Eventos de Antioquia – ACTIVA, para el desarrollo del programa "Parque Geológico, Natural, Ambiental, Cultural y Turismo "Volcán de Lodo de Arboletes", con el fin de proteger, conservar y manejar las áreas que comprenden los predios del Volcán de Lodo al servicio de la comunidad y el aprovechamiento para el turismo de naturaleza, geológico y actividades recreativas, garantizándose la gratuidad al público en el uso y acceso a los inmuebles conservando la modalidad de "parque abierto".

Del referido contrato de usufructo se desprende que el Departamento de Antioquia nunca pierde el control de los bienes inmuebles entregados a ACTIVA, asume los riesgos inherentes, ostenta el dominio y obtiene el potencial del servicio de los predios al permitir el acceso a la comunidad en general. Mientras, el usufructuario realiza la administración y conservación de los predios, los bienes que construya o las mejoras realizadas son de su propiedad, y no podrá beneficiarse del acceso a los terrenos, ya que solo podrá cobrar por las actividades o servicios que realice o preste.

Ahora bien, en atención al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la Empresa de Parques y Eventos de Antioquia – ACTIVA deberá aplicar para el reconocimiento de los hechos económicos el principio de contabilidad pública de Devengo; según el cual los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Teniendo en cuenta lo anterior, damos respuesta a sus inquietudes:

a) ¿Cómo se deben reconocer los bienes entregados por el Departamento A?

Los bienes inmuebles entregados en usufructo deberán continuar reconocidos en el Departamento de Antioquia como parte de sus activos, como Bienes de uso Público y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Por su parte, para efectos de

control, la empresa podrá registrar un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

b) ¿Cuándo se deben causar los ingresos por subvención, si a ello hubiere lugar?

Los ingresos generados por las actividades o experiencias recreativas realizadas por ACTIVA de conformidad con el párrafo de la cláusula tercera del contrato de usufructo corresponden a ingresos de actividades ordinarias, por cuanto son los originados en la prestación de servicios por parte de la empresa y obtenidos en desarrollo de un conjunto de tareas acordadas.

Por último, si ACTIVA reconoció en su información financiera los inmuebles que recibió en usufructo del Departamento de Antioquia, deberá corregir el error en el periodo actual, para lo cual aplicará el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores mencionado en las consideraciones. Y en caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20241100024781 DEL 29-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Manejo contable de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctora
 AMPARO ELIZABETH GONZÁLEZ MORENO
 Gestor T1 Grado 11
 Secretaría General
 Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010031902 del 14 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta para solicitar orientación en el manejo contable de bienes de propiedades, planta y equipos que se encuentran depreciados, pero aún están en uso. En particular, nos interesa conocer cómo debemos registrar estos bienes en nuestra entidad, considerando los siguientes conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación:

1. Concepto 20231100032951 de fecha 20 de octubre de 2023:

‘Conclusiones: ii) Puede también suceder que, la empresa haya aplicado de manera correcta la revisión de los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, pero debido a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, ha surtido un proceso de depreciación total del bien. En este caso, no se ajustará el valor en libros del activo, pero sí deberá revelar dicha información’.

2. Concepto 20192000032751 del 12 de agosto de 2019:

‘Conclusiones: Alternamente debe medirlos por su costo de reposición y reconocerlos en las subcuentas y cuentas correspondientes de propiedades, planta y equipo, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. En la medición posterior, estos activos se deprecian durante la vida útil restante que se estime’.

En el segundo punto, surge la inquietud sobre la depreciación basada en el costo de reposición. La pregunta es: ¿se deben depreciar a los 10 años con base en el costo de reposición?

(...)”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que

un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de

conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual.

Así, mismo la Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. También indica esta norma, que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

En este sentido, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad, indica que todavía conserva el potencial de servicios por su uso a la entidad o la capacidad de generar beneficios económicos; lo que puede relacionarse con alguna de las siguientes situaciones:

i) La primera situación corresponde a un error como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros; o al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, con el fin de determinar si las expectativas actuales de uso difieren de las estimaciones previas.

Por lo anterior, cuando un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en

lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o un potencial de servicio.

Por lo tanto, la entidad deberá corregir el error recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, debitando la subcuenta de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor de la depreciación en exceso calculada en periodos anteriores, o la subcuenta de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el exceso de la depreciación calculada en el periodo contable vigente.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La segunda situación corresponde a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien; por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar en las notas a los estados financieros el valor de dichos bienes.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

Respecto al concepto 20192000032751 del 12 de agosto de 2019, mencionado en su solicitud, se indica que la CGN a partir de los últimos análisis realizados ha modificado la posición descrita al respecto. **Por lo tanto, mediante el presente concepto se deroga lo mencionado en el párrafo tercero de la respuesta a la primera pregunta de las conclusiones del concepto 20192000032751.**

CONCEPTO No. 20241100024791 DEL 29-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles entregados por una entidad de gobierno a emprendedores Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato a otras entidades de gobierno o empresas no cotizantes

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato cuando existe transferencia del control

Doctor
 ANDRES MAURICIO OLARTE VALDERRAMA
 Jefe de Oficina de Contabilidad
 Departamento del Quindío
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010031922 del 14 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"...me permito solicitar información acerca de las siguientes inquietudes que se generan en el quehacer de la dinámica contable en el Departamento del Quindío así:

1. ¿Cuál es el procedimiento contable para una Gobernación que entrega bienes muebles en Administración a emprendedores, y en el acta de entrega, tiene las siguientes condiciones: como beneficiarios de estos bienes garantizan que los elementos recibidos serán única y exclusivamente para el fortalecimiento del emprendimiento, el Departamento se reserva el derecho de solicitar la devolución de dichos elementos bien sea por conveniencia administrativa, por suspensión o terminación de su uso, por uso diferente al indicado, por cierre del emprendimiento o por traslado de ciudad del emprendimiento?

Es importante indicar que el departamento pierde el control del activo, porque no se hará responsable por su seguridad, cuidado, mantenimiento, deterioro que no provengan de la naturaleza y uso legítimo de la cosa, o por la pérdida que ocurra de este, no obstante, el departamento a través de la secretaría que entregó estos bienes se encargará de realizar el respectivo seguimiento del uso adecuado y aprovechamiento de los elementos entregados al emprendimiento, revisando estos bienes por su naturaleza (ejemplo estufas, refrigeradores).

1.1. ¿Cuál sería el manejo contable del supuesto anterior, teniendo en cuenta que dentro de las políticas contables se estableció que los elementos con valor inferior a un salario mínimo no se consideran activo y en su lugar se registra el gasto?

2. ¿Cuál es el procedimiento para la amortización (cuenta 1986) cuando una Gobernación entrega bienes muebles e inmuebles en comodato (ejemplo computadores, equipo médico, lencerías para hospitales, inmuebles)?

Las condiciones generales de los comodatos en la entidad son: restituir el inmueble (o mueble) objeto de comodato al comodante o a quien este haya designado, al finalizar el termino pactado o cuando anticipadamente lo solicite el comodante de conformidad con el artículo 2219 del Código Civil en las mismas condiciones, en que haya recibido, salvo el deterioro natural de uso y goce legítimos, incluyendo mejoras y construcciones que se hayan efectuado y que no sean susceptibles de retirarse, las cuales quedarán de propiedad del comodante, sin que el comodatario tenga derecho a que se le pague indemnización alguna por este concepto”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso” (Subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no

necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución a la entidad transferidora cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad que transfirió el activo impone restricciones, esta reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o pierda el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

(...)

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad.

(...)

18. Posteriormente, el activo diferido reconocido por transferencias o subvenciones condicionadas se amortizará en la proporción de la obligación de desempeño cumplida por el receptor, afectando el gasto en el resultado del periodo.

4.3. Devolución de transferencias o subvenciones

(...)

20. En caso de que sea exigible la devolución de activos no monetarios, estos se reconocerán cuando la entidad obtenga el control sobre los activos y se medirán por el valor de mercado o, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el activo se medirá por el valor en libros que tenía en la entidad que realiza la devolución.

21. Si la devolución se origina por una transferencia o subvención condicionada, la entidad disminuirá el activo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre este y el valor de la cuenta por cobrar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados

financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 286 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

1.2. Objetivos del control interno contable

(...)

b) Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece, entre otros, los siguientes requisitos para evaluar quien tiene el control del bien entregado: a) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, b) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, c) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, d) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y, e) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido y en atención al principio contable de esencia sobre forma, definido por el Marco Conceptual, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de la entrega de bienes muebles entregados a particulares y el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, le corresponde a la entidad realizar juicios profesionales que le permitan evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien y, por lo tanto, quien deberá reconocerlo en su información financiera.

De conformidad con lo anterior, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

1. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles entregados por una entidad de gobierno a emprendedores

Cuando el Departamento del Quindío realice entrega de bienes muebles a emprendedores a título gratuito o a precios de no mercado, le corresponderá atender lo señalado en la Norma de gastos de transferencias y subvenciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la cual establece que se reconocerán como gastos de subvenciones, la entrega de activos no monetarios a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado.

Ahora bien, los gastos de subvenciones pueden o no estar sometidos a estipulaciones, que corresponden a especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. De esta manera, existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

Al respecto, una subvención tiene restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular, pero que si este no se usa o consume como se especifica, no se requerirá su devolución a la entidad que transfirió el activo, caso en el cual, la entidad que transfirió el activo reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando se pierda el control del activo no monetario y dará de baja a dichos bienes de sus estados financieros.

Por otra parte, una subvención será condicionada cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse.

Por consiguiente y en virtud de que el Departamento transfiere bienes muebles a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, y tiene la facultad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño para los cuales fueron entregados los bienes y en el caso de no cumplimiento tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible su devolución, se concluye que la entidad está desarrollando subvenciones condicionadas, para lo cual, reconocerá inicialmente un activo diferido y dará de baja los bienes reconocidos como propiedades, planta y equipo, debitando las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, la diferencia la registrará debitando la

subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Posteriormente, en la medida en que el receptor cumpla con la obligación de desempeño, la entidad reconocerá un gasto en el resultado del periodo, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Ahora bien, en cuanto al reconocimiento de bienes que son reconocidos por la entidad como un gasto, pero que posteriormente son entregados a emprendedores, es preciso señalar que el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno establece que el representante legal o máximo directivo de la entidad, será el responsable de gestionar políticas con procesos y procedimientos de control, que permitan la verificación y confrontación de los hechos económicos presentados y revelados dentro de sus estados financieros, de tal manera que estos reflejen de forma clara y precisa la realidad económica de cada entidad, lo cual conlleva al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así las cosas, le corresponde a la entidad establecer políticas contables que direccionen el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, así como las políticas de operación que faciliten la ejecución del proceso contable y definir mecanismos para el reconocimiento, medición y revelación de sus operaciones, a fin de asegurar un flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos y la presentación oportuna y actualizada de la información financiera. En este sentido, la entidad deberá evaluar y determinar qué bienes son adquiridos para posteriormente ser entregados a terceros y establecer las políticas necesarias para cumplir con el tratamiento contable descrito en el presente numeral.

2. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato

La entidad reconocerá las transacciones derivadas de un contrato de comodato, evaluando cada caso particular e identificando cuál de las siguientes circunstancias le aplica:

2.1. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato cuando existe transferencia del control al comodatario

El reconocimiento contable se efectuará conforme a la naturaleza de la entidad de la siguiente manera:

2.1.1. Comodante y comodatario son entidades de gobierno

a. Reconocimiento por parte del comodante

El comodante al perder el control del activo deberá dar de baja el bien en sus estados financieros, debitando las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN

ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, la diferencia la registrará en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, para efectos de control, podrá registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

b. Reconocimiento por parte del comodatario

Cuando por esencia económica, el comodatario es quien tiene el control del bien, y este corresponde a una propiedad, planta y equipo, lo reconocerá en su situación financiera como activo aplicando la Norma de propiedades planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el comodatario reconocerá un activo, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con posterioridad al reconocimiento de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, el comodatario, los medirá por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2.1.2. Comodante entidad de gobierno y comodataria empresa pública no cotizante

a. Reconocimiento por parte del comodante

El comodante al perder el control del activo deberá dar de baja el bien en sus estados financieros, debitando las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, la diferencia la registrará en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Adicionalmente, para efectos de control, podrá registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

b. Reconocimiento por parte del comodatario

Cuando por esencia económica, el comodatario es quien tiene el control del bien, y este corresponde a una propiedad, planta y equipo, lo reconocerá en su situación financiera como activo aplicando la Norma de propiedades planta y equipo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Así las cosas, el comodatario reconocerá un activo, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2.2. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato cuando no existe transferencia del control

Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Por su parte, el comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen; y seguirá aplicando la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior del bien.

Por último, si la entidad no ha aplicado el procedimiento descrito, deberá realizar la aplicación correcta de la normativa vigente para el caso y aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100024801 DEL 29-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Arrendamientos Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes recibidos en contrato de arrendamiento

Doctor
 IVÁN RICARDO CUEVAS PACHÓN
 Profesional
 Universidad del Tolima
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100032152 del 17 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) la Universidad firmó un contrato de leasing de arrendamiento de equipos de cómputo por 16 meses, al finalizar el contrato la Universidad realiza la devolución respectiva de los equipos, ¿cómo debería la Universidad reconocer, medir, revelar y presentar los activos de cómputo que se utilizan durante los 16 meses y su posterior salida de la institución?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. (...).

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

16. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

(...)

4. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

(...)

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

(...)

16.2. Arrendamientos financieros

(...)

16.2.2. Contabilización para el arrendatario

16.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar el activo arrendado, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

16.2.2.2. Medición inicial

24. El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el valor de mercado del bien tomado en arrendamiento (o el costo de

reposición si el valor de mercado no puede ser medido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o por una parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta sea significativamente inferior al valor de mercado del activo en el momento en que esta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

(...)

27. Si el arrendatario no puede determinar el valor de mercado del activo, comparará el costo de reposición con el valor presente de los pagos a realizar al arrendador.

28. Si el arrendatario incurre en costos directos iniciales, estos se contabilizarán como un mayor valor del activo y se llevarán al resultado a través de la depreciación o amortización del recurso adquirido en arrendamiento. Los costos directos iniciales para el arrendatario son aquellos directamente imputables a la negociación del arrendamiento, es decir, los costos que el arrendatario habría evitado de no haber realizado el acuerdo.

16.2.2.3. Medición posterior

29. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los gastos financieros y la reducción del préstamo por pagar. Los gastos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyan el plazo del arrendamiento con base en la tasa de interés efectiva calculada para el arrendamiento. Los pagos contingentes que realice al arrendador se reconocerán como gastos en los periodos en los que se incurra en ellos.

30. Para la medición posterior del activo recibido en arrendamiento, la entidad aplicará la norma que corresponda, de acuerdo con la clasificación del activo. Para el cálculo de la depreciación o amortización de los activos recibidos en arrendamiento, la entidad utilizará la misma política definida para los demás activos similares que posea. Si no existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento.

16.2.2.4. Revelaciones

31. El arrendatario revelará la siguiente información:

a) el valor neto en libros para cada clase de activos al final del periodo contable;

b) el total de pagos futuros que debe realizar al arrendador, y su valor presente, para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años;

- c) las cuotas contingentes reconocidas como gasto en el resultado del periodo; y
- d) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

32. En relación con el préstamo por pagar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de préstamos por pagar.

16.3. Arrendamientos operativos

(...)

16.3.2. Contabilización para el arrendatario

16.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

42. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.

16.3.2.2. Revelaciones

43. El arrendatario revelará la siguiente información:

- a) el total de pagos futuros del arrendamiento para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años;
- b) los pagos por arrendamiento reconocidos como gasto en el resultado del periodo; y
- c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión y subarrendamientos, así como restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

44. En relación con la cuenta por pagar, la entidad aplicará las exigencias de revelación contenidas en la Norma de cuentas por pagar.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

(...)

3.6. Revelaciones

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

9. Si la entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, intereses o cláusulas de reembolso, revelará a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de las cuentas por pagar relacionadas al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de las cuentas por pagar antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

(...)

4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

(...)

4.6. Revelaciones

14. La deuda adquirida mediante la obtención de préstamos se revelará de acuerdo con dos criterios. El primero es su origen como deuda interna o deuda externa. Es interna aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta exclusivamente entre residentes del territorio nacional; por su parte, es externa aquella que, de conformidad con la reglamentación vigente, se pacta con no residentes. El segundo criterio es el plazo pactado que puede ser de corto o largo plazo. Es de corto plazo la deuda adquirida con un plazo para su pago igual o inferior a un año y de largo plazo la deuda adquirida con un plazo para su pago superior a un año.

15. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones del préstamo por pagar, tales como: plazo, tasa de interés y vencimiento.

16. También se revelará el valor recibido, los costos de transacción reconocidos como menor valor del préstamo, la tasa de negociación, la tasa de interés efectiva, así como los

criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la entidad revelará el valor total de los gastos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

17. Si la entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, de los intereses o de las cláusulas de reembolso, revelará a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de los préstamos por pagar relacionados al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece entre otros los siguientes requisitos para evaluar quien tiene el control del bien entregado: a) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, b) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, c) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, d) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y, e) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por su parte, la Norma de arrendamientos establece que un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos y que su clasificación dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato.

Al respecto, la entidad clasificará el contrato como arrendamiento financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida y cuando se den, alguna o varias de las siguientes condiciones: i) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento, ii) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá, iii) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación, iv) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento, v) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la

posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos, vi) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario, vii) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y viii) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Por otra parte, la entidad clasificará como arrendamiento operativo cuando el arrendador no transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

En este sentido, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de arrendamiento, le corresponde a la administración de la entidad realizar juicios profesionales que les permita analizar las particularidades del contrato, con el fin de poder determinar la clasificación y tratamiento contable a aplicar.

De conformidad con lo anterior, la entidad evaluará cuál de las siguientes circunstancias le aplica:

1. Tratamiento contable para el reconocimiento, medición y revelación de equipos de computación recibidos por contrato de arrendamiento financiero

a. Reconocimiento

Una vez la entidad determine que los bienes recibidos en arrendamiento cumplen con las características de un arrendamiento financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar los activos arrendados, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y los activos tomados en arrendamiento, los cuales para el caso se tratarán como propiedades, planta y equipo, debitando la subcuenta 167002-Equipo de computación de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN y acreditando la subcuenta 231410-Arrendamiento financiero de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

b. Medición inicial y medición posterior

El préstamo por pagar se medirá de conformidad con lo señalado en los numerales 16.2.2.2. Medición inicial y 16.2.2.3. Medición posterior de la Norma de arrendamientos.

Por su parte, los activos reconocidos se medirán inicialmente en virtud de lo señalado en el numeral 16.2.2.2. de la Norma de arrendamientos y posteriormente se medirán en concordancia con lo establecido en el numeral 10.3 Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo. De esta manera, es preciso señalar que, para el cálculo de

la depreciación de los activos recibidos en arrendamiento, la entidad utilizará la misma política definida para los demás activos similares que posea.

c. Revelaciones en las notas de los estados financieros

El arrendatario revelara en las notas de sus estados financieros para efectos del activo reconocido, la siguiente información: i) el valor neto en libros para cada clase de activos al final del periodo contable, ii) el total de pagos futuros que debe realizar al arrendador, y su valor presente, para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años, iii) las cuotas contingentes reconocidas como gasto en el resultado del periodo; y iv) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario. Por su parte, para efectos de revelación del préstamo por pagar, la entidad aplicará lo señalado en el numeral 4.6. Revelaciones de la Norma de préstamos por pagar.

2. Tratamiento contable para el reconocimiento, medición y revelación de equipos de computación recibidos por contrato de arrendamiento operativo

Una vez la entidad determine que los bienes recibidos en arrendamiento cumplen con las características de un arrendamiento operativo, no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros, y reconocerá de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento la cuenta por pagar y gastos generados por las cuotas derivadas del contrato.

Ahora bien, para efectos de revelación en las notas de sus estados financieros, el arrendatario, presentará la siguiente información: i) el total de pagos futuros del arrendamiento para cada uno de los siguientes periodos: un año, entre uno y cinco años, y más de cinco años, b) los pagos por arrendamiento reconocidos como gasto en el resultado del periodo, y c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición, cláusulas de revisión y subarrendamientos, así como restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento. Por su parte, para efectos de revelación de la cuenta por pagar, la entidad aplicará lo señalado en el numeral 3.6. Revelaciones de la Norma de cuentas por pagar.

Por último, para efectos de control, el arrendatario podrá registrar el hecho económico en cuentas de orden acreedoras, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO No. 20241100024821 DEL 29-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes recibidos por concepto de donaciones

Señor
 CARLOS JAVIER RODRÍGUEZ HERNÁNDEZ
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100032302 del 17 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) como es el tratamiento de una donación, ejemplo si una alcaldía recibe sillas de ruedas como donación por parte de una persona natural o jurídica que no sea una entidad del estado, este debería darle ingreso a almacén si o no y cuales serian las cuentas contables para registrar dicha donación y con que valor seria registrado”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL.

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga

la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

3. Los bienes que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado y que no cumplan los criterios de reconocimiento de las normas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; Propiedades de inversión; Activos intangibles; o Activos biológicos no se reconocerán como activo ni como ingreso de transacciones sin contraprestación.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

13. Existirán condiciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un

propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, al transferidor del activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la entidad receptora de la transferencia, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia el activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

A la CGN le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, el control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que se consideren activos o no, será determinado por la entidad, ya que este constituye un medio de control propio y, en este sentido, la CGN no es competente para pronunciarse sobre el manejo del inventario o almacén de las entidades públicas, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación.

Respecto a los inventarios y las propiedades, planta y equipo, es preciso señalar que la CGN regula el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelaciones de estos, en los estados financieros de las entidades públicas, lo cual difiere del manejo o control administrativo del área de almacén de tales entidades.

Hecha la precisión anterior, es de señalar que la entidad al preparar información financiera de propósito general deberá tener en cuenta las características cualitativas fundamentales que la información debe cumplir para que sea útil a los usuarios de la misma, contenidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Estas características fundamentales son la Relevancia, que significa que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que toman los usuarios de la información, y la Representación fiel, que contempla que la información financiera debe representar los hechos económicos en forma completa, neutral y libre de error significativo.

Además, dicho Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por lo anterior, cuando las entidades adquieren a cualquier título elementos, determinarán si estos cumplen con los requisitos para considerarse como activo, teniendo en cuenta la materialidad o relevancia para considerar si un elemento debe reconocerse en la información financiera como tal. Seguidamente, determinarán la clasificación o tipo de activo, es decir, si son bienes de propiedades, planta y equipo; inventarios; bienes de uso público, etc., según el bien y el propósito para el cual la entidad adquiere dicho activo.

En línea con lo anterior, los inventarios son los bienes que se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita, transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita o consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación. Por lo tanto, si por ejemplo el municipio recibe las sillas de ruedas con la intención de entregarlas de manera gratuita a un tercero y estas cumplen con la materialidad definida por la entidad para ser reconocidas como activo, deberá reconocerlas en la información financiera como inventario en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

En cuanto a las propiedades, planta y equipo, corresponden a activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento, los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita en la operación. Por lo tanto, si por ejemplo el municipio recibe las sillas de ruedas con la intención de

tenerlas para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, y estas cumplen con la materialidad definida por la entidad para ser reconocidas como activo, deberá reconocerlas en la información financiera como propiedades, planta y equipo en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Con respecto al ingreso, para el reconocimiento de una transferencia (o donación como indica en su consulta) en donde el municipio recibe un bien, es importante que la entidad determine si la entrega se encuentra sujeta a alguna condición en relación con el uso de los bienes recibidos, como se señala a continuación:

- Si la transferencia no se encuentra sujeta a restricciones, es decir, que la entidad que entrega los bienes no impone condiciones sobre su uso o destinación, ni exige la devolución de los mismos de no cumplirse la estipulación, el municipio reconocerá este hecho económico en el momento en que se den las condiciones de control de los bienes recibidos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta de los grupos 15- INVENTARIOS o 16-PROPIEDADS, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- En el caso que la transferencia (donación) se encuentre sujeta a algún tipo de condición, es decir, cuando se requiere que la entidad que reciba los bienes los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos bienes deberán devolverse a la entidad que los entrega, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución; le corresponderá al municipio reconocer un pasivo en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones para su reconocimiento como ingreso en la subcuenta 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, en relación con el valor por el cual debe reconocerse el bien recibido, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación indica que las transferencias no monetarias se deben medir por el valor de mercado del activo recibido y en ausencia de este valor por el costo de reposición. Ahora bien, en el caso que no sea factible tener alguno de estos valores se deben medir al valor en libros que tenía la entidad que realizó la transferencia del bien.

Por último y en atención a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, los bienes que reciba el municipio sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado que no cumplan los criterios de reconocimiento de las normas de inventarios, propiedades, planta y equipo, entre otras, no se reconocerán como activo ni como ingreso de transacciones sin contraprestación.

CONCEPTO No. 20241100024871 DEL 29-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable del impuesto de registro.

Doctor
 LUIS ARMANDO ROJAS QUEVEDO
 Secretario de Hacienda
 Gobernación de Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010035832 del 12 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) Con relación a lo expuesto por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante oficio de fecha 10 de mayo de 2024, asociado al radicado CGN: 20241100015901, esta dependencia se permite exponer los argumentos, con base en los cuales, desde la perspectiva de esta Secretaría, la operación contable respecto de lo recaudado por concepto de Impuesto de Registro, es realizada por el Departamento conforme la normatividad legal vigente.

Como se expresa en el radicado CGN: 20241100015901, actualmente el departamento de Cundinamarca causa el 100% del valor declarado por las Cámaras de Comercio sobre los actos sujetos a registro ante estas, y el 100% del recaudo generado sobre las liquidaciones oficiales realizadas por el Departamento sobre los actos sujetos a registro ante las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos, esto debido a que en cumplimiento de lo establecido en el artículo 235 de la Ley 223 de 1995, la calidad de sujeto activo del impuesto es atribuida a los organismos departamentales, quienes ejercen la administración y control del tributo de conformidad con lo establecido en el artículo, que cita:

(...)

A la luz del citado artículo, el Distrito Capital no tiene injerencia en la administración del tributo, como ejemplo de ello se puede citar que de acuerdo al artículo 188 de la Ley 1607 de 2012, en relación con las tarifas del tributo, estas las establece la Asamblea Departamental, a iniciativa del Gobernador, sin que en este acto tenga participación alguna la Administración Tributaria del Distrito o sus Órganos Colegiados.

De igual manera, el Distrito Capital no adelanta ningún tipo de proceso o acto administrativo que configure intervención en el proceso de liquidación oficial sobre los actos sujetos a registro ante las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos, proceso que adelanta de manera directa la Administración Tributaria del Departamento, por lo cual la totalidad del recaudo generado ingresa a las cuentas de Cundinamarca.

Por otra parte, la declaración del impuesto de registro realizada por las Cámaras de Comercio a través del Formulario MHCP-D.A.F-008, dispuesto por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, tiene como único titular al departamento de Cundinamarca y en ellas quedan registrados la totalidad de recursos que por concepto de pago del impuesto de registro las Cámaras han recaudado durante el periodo fiscal, estas declaraciones corresponden al documento base para el reconocimiento contable, el valor total recaudado corresponde al valor registrado por el Departamento de Cundinamarca de forma independiente a las dispersiones que sobre este recurso deban realizarse.

Así pues, sería claro que el Distrito Capital no posee facultad legal para exigir cobros a los contribuyentes directos del tributo en cualquiera de sus dos líneas de causación y que por el contrario, el ingreso que recibe se deriva de la dispersión que realice sobre los mismos el Departamento o las Cámaras de Comercio, por lo cual, el Distrito Capital no debería generar reconocimiento de estos recursos como un ingreso por impuestos toda vez que no se configura el derecho de cobro originado en declaraciones tributarias, en liquidaciones oficiales o en cualquier otro tipo de actos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, pues esta función y potestad la ostenta exclusivamente el departamento de Cundinamarca.

La Ley 223 de 1995 en el Artículo 234, indica que el Distrito Capital tiene una 'participación del impuesto de registro', haciendo lo propio, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la actualización del Catálogo de Clasificación Presupuestal para Entidades Territoriales y Descentralizadas – CCPET abrió sección separada así:

1.1.02.06 Transferencias Corrientes

1.1.02.06.003 Participaciones distintas del SGP

1.1.02.06.003.01.05 Participación del impuesto de registro

Definición: Son las transferencias de recursos por concepto de la participación de Bogotá D.C. en el impuesto de registro. De acuerdo con la Ley 223 de 1995, las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos (ORIP) son las encargadas de liquidar y recaudar este impuesto, y posteriormente, de girar estos recursos a los departamentos. De acuerdo con el artículo 234 de la Ley en mención, el Distrito Capital tiene una participación en el 30% del impuesto de registro que se cause en su jurisdicción.

Si se observa el CCPET, en la sección indicada se encuentran todas las participaciones, no solo de éste impuesto, dando forma a la realidad legal de cada tributo, por consiguiente, se exhorta a la Contaduría General de la Nación a que incluya en el Catálogo General de Cuentas del marco Normativo para Entidades de Gobierno un tratamiento igual al que realizó el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el catálogo presupuestal, para dar claridad al manejo contable, es así, como deberán crearse las cuentas necesarias para clasificar de manera correcta dichas participaciones, ya que hasta el momento, las únicas cuentas del catálogo que aplican son la 442890 Otras Transferencias y 542390 Otras Transferencias.

(...)

Por lo anterior, diferimos de la respuesta dada por la Contaduría General de la Nación y se solicita reconsiderar los lineamientos emitidos, toda vez que se considera que el Distrito Capital debe registrar el ingreso de los recursos percibidos como una participación sobre el impuesto y no como el impuesto plenamente dicho.

De esta manera, a la luz de la normatividad tributaria vigente, el Departamento de Cundinamarca como sujeto activo y titular del impuesto de registro, ejecuta y/o realiza las operaciones contables de lo recaudado por concepto de este tributo, como recursos directamente percibidos por el Departamento, sobre los cuales se efectúa a través de transferencia lo correspondiente a la participación del 30% del impuesto que se causa en la jurisdicción de Bogotá D.C., por la solicitud de inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos a instancias de las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos. Esto teniendo en cuenta que, de lo causado y recaudado a instancias de la Cámara de Comercio, es dicha entidad la competente de realizar los traslados pertinentes.

Basados en lo anterior, se solicita a la Contaduría General de la Nación revisar este tema no solo para el impuesto de registro, sino dar alcance a las demás participaciones de los tributos que por disposición legal son Departamentales”.

CONSIDERACIONES

La Ley 223 de 1995, en el capítulo XII Impuesto de registro, dispone:

“ARTÍCULO 226. HECHO GENERADOR. Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los

particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.

Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

(...)

ARTÍCULO 228. CAUSACIÓN. El impuesto se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el registro, de conformidad con lo establecido en el artículo 232 de esta Ley.

(...)

ARTÍCULO 233. LIQUIDACIÓN Y RECAUDO DEL IMPUESTO. Las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio serán responsables de realizar la liquidación y recaudo del impuesto. Estas entidades estarán obligadas a presentar declaración ante la autoridad competente del departamento, dentro de los quince primeros días calendario de cada mes y a girar, dentro del mismo plazo, los dineros recaudados en el mes anterior por concepto del impuesto.

Alternativamente, los departamentos podrán asumir la liquidación y recaudo del impuesto, a través de las autoridades competentes de la administración fiscal departamental o de las instituciones financieras que las mismas autoricen para tal fin.

(...)

ARTICULO 234. PARTICIPACIÓN DEL DISTRITO CAPITAL. De conformidad con el artículo 324 de la Constitución Política y con el artículo 1o., del Decreto 2904 de 1966, el Distrito Capital de Santafé de Bogotá tendrá una participación del treinta por ciento (30%) del impuesto que se cause en su jurisdicción. El setenta por ciento (70%) restante corresponderá al departamento de Cundinamarca.

ARTÍCULO 235. ADMINISTRACIÓN Y CONTROL. La administración del impuesto, incluyendo los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones y discusión, corresponde a los organismos departamentales competentes para la administración fiscal. Los departamentos aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro del impuesto los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente al impuesto de registro” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Decreto 650 de 1996, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 223 de 1995, establece:

“Artículo 2º. Causación y pago. El impuesto se causa en el momento de la solicitud y se paga por una sola vez por cada acto, contrato o negocio jurídico sujeto a registro.

(...)

Artículo 11. Liquidación y recaudo del impuesto. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley 223 de 1995, los departamentos deben elegir entre el sistema de liquidación y recaudo del impuesto de registro por las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio, de un lado, y el sistema de liquidación y recaudo por el Departamento, de otro. En los actos administrativos de los respectivos departamentos deberá precisarse el sistema elegido.

(...)

Artículo 12. Declaración y pago. Las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio que, de conformidad con los actos administrativos expedidos por las corporaciones o autoridades competentes departamentales, sean responsables de liquidar y recaudar el impuesto de registro, declararán y pagarán el impuesto recaudado en el mes anterior, ante el departamento en el que se encuentren ubicadas, dentro de los quince (15) primeros días calendario de cada mes.

El valor recaudado mensualmente por concepto del impuesto y de la sanción por mora en el registro, que según declaración, resulte a cargo de las entidades recaudadoras de que trata este artículo, será consignado a favor de las respectivas entidades territoriales directamente en las tesorerías departamentales o en las entidades financieras autorizadas.

En lo relativo a Cundinamarca, el valor del impuesto correspondiente a la participación del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, será consignado directamente por las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio a favor del Distrito Capital, en la Tesorería o en las entidades financieras autorizadas para el efecto, diligenciando los recibos de pago que establezca el Distrito. Copia del comprobante de este pago se adjuntará al formulario de declaración ante el departamento.

En caso de que el Departamento de Cundinamarca asuma la liquidación y recaudo del impuesto, el valor correspondiente a la participación del Distrito Capital será consignado directamente por el contribuyente a órdenes del Distrito en los recibos de pago que éste tenga establecidos. El contribuyente deberá acreditar ante el Departamento el cumplimiento de esta obligación.

Artículo 13. Participación del Distrito Capital. De conformidad con el artículo 234 de la Ley 223 de 1995, el Distrito Capital tendrá una participación del treinta por ciento (30%) del impuesto que se cause en su jurisdicción.

Se entiende que el impuesto se causa en la jurisdicción del Distrito Capital, cuando la solicitud de inscripción en el registro se efectúe en las Cámaras de Comercio o en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos situadas en la Jurisdicción del Distrito Capital” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Corte Constitucional de Colombia, en la sentencia C-219 de 1997, estableció:

“TRIBUTO-Criterio para identificar entidad a que pertenece/IMPUESTO DE REGISTRO Y ANOTACION-Entidad titular

No obstante, frente a una omisión del legislador que impida utilizar concluyentemente el criterio formal, opina la Corte que el intérprete debe acudir a otros criterios que le permitan, con mayor certeza, identificar a qué entidad pertenece un determinado tributo. En el presente caso, un criterio material, aporta suficientes razones para afirmar que el impuesto de registro es de carácter departamental y que, en consecuencia, es merecedor de la protección de que tratan los artículos 362 y 287 de la Carta. Por expresa disposición legal, la totalidad de los recursos captados en cada departamento por concepto del tributo, entran al presupuesto de la respectiva entidad, y se destinan a sufragar gastos propios del departamento. Los elementos que lo configuran, carecen de la movilidad interjurisdiccional que permitiría afirmar que dicha fuente tributaria pertenece al nivel central. Para que se perfeccione el mencionado tributo, se requiere de la intervención de la Asamblea Departamental. La participación del órgano de representación popular del departamento al momento de definir los elementos objetivos de la obligación tributaria, constituye un elemento adicional para considerar que la renta obtenida pertenece a la entidad territorial dentro de la cual dicho órgano ejerce su jurisdicción. Queda claro que se trata de un tributo departamental, así ello no hubiere sido establecido expresamente por el legislador. No obstante, no sobra advertir que, incluso desde una perspectiva formal, la renta estudiada es de carácter departamental” (Subrayado fuera de texto).

Dicha corporación, también estableció en la sentencia C-029 de 2019, lo siguiente:

“... El impuesto de registro es de creación legal, tiene sus elementos constitutivos establecidos en la Ley 223 de 1995, la tarifa de este impuesto la fijan las Asambleas Departamentales a iniciativa de los Gobernadores y los beneficiarios del mismo, por imperativo legal, son los departamentos” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

(...)

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

1.3. Transferencias

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

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por la Corte Constitucional de Colombia, el impuesto de registro es un tributo departamental, aunque el legislador no lo haya establecido expresamente en la Ley 223 de 1995. Lo anterior, en atención a diversos criterios de carácter material, entre los que se encuentran el hecho de que para que se perfeccione el mencionado tributo se requiere de la intervención de la Asamblea Departamental, quien es la que define los elementos objetivos de dicha obligación tributaria.

En ese sentido, según lo dispuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades reconocen como parte de sus activos los recursos controlados de los cuales espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; reconocen como ingresos las entradas o incrementos en los activos que provienen de transacciones sin contraprestación, como es el caso del impuesto de registro; y reconocen como gastos las salidas o disminuciones del valor de los activos.

Por lo anterior, y en atención a lo dispuesto por la Ley 223 de 1995 y el Decreto 650 de 1996, le corresponde al Departamento reconocer como parte de sus ingresos el valor total del impuesto de registro, incluyendo el causado en la jurisdicción del Distrito. Para lo cual, cuando surja el derecho de cobro el Departamento debitará la subcuenta 130502-Impuesto de registro de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410502-Impuesto de registro de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Dado que al Distrito se le asignó una participación del 30% del impuesto causado en su jurisdicción, este porcentaje se tratará por las entidades territoriales como una transferencia del Departamento al Distrito, para lo cual, de manera simultánea al reconocimiento del ingreso del impuesto, el Departamento registrará dicha participación mediante un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias de la subcuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la

cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el Distrito debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, respecto al recaudo del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del Decreto 650 de 1996, independientemente de si las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio efectúan el recaudo y giro del porcentaje que le corresponde a cada una de las entidades o si la liquidación la realiza el Departamento y el contribuyente consigna a cada entidad el porcentaje correspondiente, el registro contable por la recepción de los recursos en cada entidad se realizará de la siguiente manera:

Cuando el Departamento reciba en sus cuentas bancarias el 70% de los recursos del impuesto de registro reconocido previamente, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 130502-Impuesto de registro de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Cuando le sean consignados al Distrito los recursos del impuesto de registro que le corresponden por la participación asignada, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Por su parte, el Departamento registrará el 30% del impuesto del registro que fue recaudado por el Distrito debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 130502-Impuesto de registro de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Por último, a través del presente concepto se deja sin vigencia el concepto emitido por la CGN mediante el radicado No. 20241100015901 del 10 de mayo de 2024, dirigido al doctor Juan Camilo Santamaría Herrera, Subcontador de Centralización de la Información de la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20241100025171 DEL 31-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Reconocimiento de transacciones en moneda extranjera

Doctor

HARVEY OSWALDO GONZÁLEZ BERNAL

Asesor

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010032572 del 18 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo de Programas Especiales para la Paz -FP-, suscribió un convenio con el PNUD, el cual fue registrado por la entidad en pesos colombianos, en la cuenta 190801001 ‘En administración’, no obstante, que el tratamiento dado por el PNUD es en dólares, conforme con su normatividad y lo expuesto en el convenio en clausula estándar, así: ‘Financieros: Los recursos financieros de este proyecto serán administrados de acuerdo con el reglamento financiero del PNUD. Todas las cuentas y los estados financieros se expresarán en dólares estadounidenses’ (...)

En este sentido, el PNUD presenta el informe de legalización de recursos de manera detallada para cada transacción, y para cada una presenta la información de ajuste por diferencia en cambio, por lo que -FP- registra en las cuentas del gasto, con el NIT del PNUD (a quien se le realizó el giro de los recursos), los valores que corresponden, según sea el concepto de gasto, y a las cuentas de ingreso o gasto el valor de la diferencia en cambio. Así las cosas, esa diferencia en cambio se aplica periódicamente a las operaciones.

Ahora bien, en el numeral 1. ‘EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA’; 1.1.2 ‘Reconocimiento de las diferencias en cambio’, del

capítulo V 'Otras Normas', de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del marco normativo para entidades de gobierno, se indica: '(...) 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. (...)

Dicho esto, se solicita concepto referente a los siguientes interrogantes:

1. ¿Es potestativo de la entidad aplicar la actualización, por diferencia en cambio, de los saldos del convenio por ejecutar, reflejados en la cuenta 190801001 'En administración', con una periodicidad diferente a la establecida en las 'Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno', toda vez que la norma indica tácitamente, sin lugar a ser opcional, 'Al final de cada periodo contable'?
2. ¿La fuente a la que debe acudir Fondo Paz, para obtener la TRM, para reexpresar los saldos por ejecutar de este convenio, al final del periodo contable, es la calculada y certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, o cual es la fuente de esta TRM para la reexpresión?"

CONSIDERACIONES

La Resolución externa No. 1 de 2018, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, por la cual se compendia y modifica el régimen de cambios internacionales, estipula:

"Artículo 40º. TASA DE CAMBIO REPRESENTATIVA DEL MERCADO. Para los efectos previstos en esta resolución, la Tasa de Cambio Representativa del Mercado-TRM- es el promedio ponderado por monto de las operaciones de compra y venta de dólares de los Estados Unidos de América a cambio de moneda legal colombiana, pactadas para cumplimiento en ambas monedas el mismo día de su negociación, efectuadas por los intermediarios del mercado cambiario dentro del horario que establezca el Banco de la República mediante reglamentación general.

Para el cálculo de la TRM se deberán excluir las operaciones de derivados, así como las operaciones efectuadas por los intermediarios del mercado cambiario con entidades diferentes de las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia y de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La TRM será calculada diariamente y certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia con base en la información disponible y la reglamentación expedida por el Banco de la República.

En aquellos casos en que no se pueda calcular la TRM de acuerdo con los criterios que señale el Banco de la República, la TRM del día corresponderá a la última tasa calculada y certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

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

(...)

1.1.1. 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.

1.1.2. 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.

(...)

6. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor de mercado o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable.

(...)

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros

9. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera establece que, este tipo de transacciones se registran en pesos colombianos utilizando la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción. Al final del período contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresan a la tasa de cambio de cierre del período, y las diferencias en cambio generadas por estas mediciones se reconocen en el resultado del período como ingreso o gasto según corresponda. Esta norma define las partidas monetarias como aquellas que se mantienen en efectivo o que se esperan

recaudar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, como es el caso de los recursos entregados en administración registrados en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica que el principio de periodo contable corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Por otra parte, la Resolución externa 1 de 2018 expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, estipula que la TRM será calculada diariamente y certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia con base en la información disponible, los criterios y la reglamentación expedida por el Banco de la República.

Por consiguiente, la entidad podrá utilizar las tasas certificadas por la Superintendencia Financiera de Colombia para realizar los procesos de reexpresión de las partidas monetarias en moneda extranjera al peso colombiano. Así mismo, la entidad podrá realizar dichas reexpresiones con una periodicidad inferior al periodo contable en los casos que se requiera presentar informes o reportes financieros durante el periodo contable. Lo anterior, sin perjuicio de que, para la preparación y presentación de los estados financieros, al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresen utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo.

CONCEPTO No. 20241100025181 DEL 31-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los servicios de documentación e identificación del Ministerio de Defensa Nacional

Doctora
 CLARA INÉS CHIQUILLO DIAZ
 Directora de Finanzas
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010032772 del 19 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Defensa Nacional (MDN) (...) administra recursos del PGN denominados Fondos Especiales, a través de los cuales percibe en sus subunidades ingresos por distintos conceptos, para consulta (carnets o carnés), como servicios de documentación e identificación, que, al facturarse electrónicamente, gravan con IVA o sin IVA.

(...)

Así las cosas, en los Fondos Especiales las Unidades del Ministerio de Defensa generan ingresos por servicios de documentación e identificación, los cuales, al ser facturados electrónicamente, se gravan con IVA o sin IVA, dependiendo el origen legal y la subunidad que lo facture.

Por lo expuesto, es correcto que todos los carnés se contabilicen en la cuenta 4808 o que, según su origen legal, algunos en la 4110 y otros en la 4305 o 4312 (contribuciones, servicios conexos a la educación o a la salud)? (sic)”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe las siguientes cuentas así:

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento”.

4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad, que se originan en la prestación del servicio de educación”.

4312-SERVICIOS DE SALUD. “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales”.

4808-INGRESOS DIVERSOS. “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El principio de Esencia sobre forma, definido en el Marco Conceptual, requiere que los hechos económicos se reconozcan atendiendo a su esencia económica y, por lo tanto, esta tendrá prevalencia cuando exista conflicto con su forma legal.

Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los servicios de documentación e identificación que percibe el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) a través de sus subunidades, deberá registrar los ingresos generados por este concepto mediante un débito en la subcuenta 138459-Carnés de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480867-Carnés de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, con independencia de si estos se encuentran gravados o no.

Ahora bien, las cuentas 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIO, 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS y 4312-SERVICIOS DE SALUD no son acordes con la esencia de la transacción por lo cual no deberán ser contempladas por el MDN.

CONCEPTO No. 2024110021831 DEL 11-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento del derecho y el ingreso por impuesto de alumbrado público Reconocimiento de la prestación del servicio de alumbrado público y la modernización de luminarias en el municipio de Arauca.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Reconocimiento del recaudo de los recursos del impuesto de alumbrado público por las empresas prestadores del servicio de energía. Reconocimiento de la gestión efectuada por la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P.

Doctora
 LUISA FERNANDA GALLEGO SOTO
 Profesional Universitario – Área de contabilidad
 Municipio de Arauca
 Arauca, Arauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010050592 del 01 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) con el fin de ampliar el concepto 20221100047471 sobre el reconocimiento de los activos, ingresos, costos y gastos para el Municipio de Arauca, en virtud de la creación de

la Empresa de Servicios públicos de Arauca, creada como entidad descentralizada por servicios del orden Municipal, teniendo en cuenta que surten los siguientes aspectos:
(...)

De otra parte es preciso indicar que la empresa de servicios públicos ENELAR E.I.C.E. E.S.P. es la encargada de facturar y recaudar el servicio de alumbrado público de los usuarios regulados y el Municipio de Arauca el de los no regulados.

(...)

Escenario 1: Reconocimiento de los activos informados por parte de la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P.

Teniendo en cuenta que actualmente, se viene ejecutando el proceso de modernización del sistema e infraestructura de alumbrado público del municipio de Arauca (pasando de luminarias de sodio a luminarias LED), conforme a lo establecido en la Convocatoria Pública No. 1RE-006-2021 adelantada por el Municipio de Arauca, la cual determinó una inversión inicial estimada en la suma de \$7.078.529.337 por parte del accionista privado de la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. para la modernización del sistema y en donde se estipuló que las inversiones que se realicen le serán remuneradas por quince (15) años con base a lo establecido en la Resolución de la CREG 123 de 2011 o la norma que la modifique, derogue o complemente.

En ese orden, es preciso señalar que la actividad de Inversión del Servicio de Alumbrado Público comprende la expansión de la infraestructura propia del sistema, la modernización por efectos de la Ley 697 de 2001, la instalación de los equipos de medición de energía eléctrica, con los respectivos accesorios para ello, y la reposición de activos, cuando la misma permita aumentar significativamente la vida útil o la calidad del servicio que preste el activo.

Así las cosas, la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. viene suministrando información de manera mensual sobre los elementos adquiridos dentro del proceso de modernización, incluidos los costos de adquisición, los cuales fueron incorporados en la infraestructura o sistema del alumbrado público, y representan tanto un activo como pasivo para el Municipio de Arauca, siendo necesario realizar el despacho, indicar si para este tipo de caso contextualizado, procede la aplicabilidad de normas de acuerdos de concesión, y de ser positivo que tipo de pasivo resultaría; financiero, diferido o mixto, así mismo definir los registros contables.

Escenario 2: Transferencia del recaudo del impuesto de alumbrado público, derivados de los ingresos reconocidos con situación de fondos (C.S.F).

(...)

En este punto, es pertinente indicar que los recursos girados a favor de ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P., son utilizados de manera exclusiva la prestación, mejora, modernización y ampliación del servicio de alumbrado público, incluyendo el suministro de energía, la administración, mantenimiento e interventoría de la operación, sin embargo, dando cumplimiento a lo señalado en el parágrafo 9 del artículo 1 Acuerdo Municipal No. 200.02.019 del 26 de octubre de 2021, en donde se establece que '(...) Todos los activos actuales y futuros de la infraestructura del sistema de alumbrado público son y serán del Municipio de Arauca', la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. debe suministrar información mensual de la ejecución de los recursos entregados por parte del Municipio de Arauca, en donde relacionan los costos y gastos asociados a la prestación del servicio, incluidos los bienes y/o activos adquiridos dentro del proceso de modernización y reposición de la infraestructura de alumbrado público.

En este orden, se presenta una situación particular, con el reconocimiento de los activos que fueron incorporados en el sistema de alumbrado público e informados por parte de la empresa, toda vez que inicialmente el Municipio de Arauca con la entrega de los recursos del recaudo del impuesto de alumbrado público, realizó el registro o movimiento contable en el gasto utilizando la subcuenta 511117 denominada Servicios Públicos de la cuenta 5111 GENERALES, por lo anterior, es indispensable complementar la respuesta entregada por parte de la Contaduría General de la Nación a través del concepto 20221100047471 del 17 de junio de 2022, o reconsiderar el manejo contable ante la situación expuesta, en donde se indiquen los registros contables que se deben realizar por parte del Municipio de Arauca, para el reconocimiento de la transferencias realizadas y los activos que sean informados posteriormente por la empresa de alumbrado público.

Así mismo, se requiere definir con el nuevo tratamiento contable que resulte del estudio la situación informada anteriormente, las operaciones recíprocas que se deberán tener en cuenta entre las dos entidades contables públicas, para los conceptos asociados con los activos pasivos o patrimonio, toda vez que actualmente se encuentran establecidas solo respecto a los gastos e ingresos por la transferencia de recursos del Municipio de Arauca a la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P., reportando como operaciones recíprocas la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES y las subcuentas correspondientes de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA”.

La CGN solicitó, para el 25 de enero de 2024, una mesa de trabajo con funcionarios del Municipio de Arauca y de la empresa Arauca Iluminada S.A.S. E.S.P., con el fin de ampliar el contexto de los hechos económicos asociados a la prestación del servicio de alumbrado público.

De lo expuesto en la mesa de trabajo se extrae lo siguiente:

a. Se estableció que, durante los 2 años siguientes al inicio de la operación de la empresa, el accionista privado debía aportar los recursos de la modernización. El accionista privado efectuó directamente la inversión, para lo cual cada trimestre ejecutó mil millones de

pesos aproximadamente. A hoy, ya finalizó el proceso de modernización, por lo que ya el accionista privado ha entregado el total de recursos comprometidos, pero no ha entregado información sobre el valor total de la inversión.

b. Arauca Iluminada S.A.S. envía, de forma mensual al Municipio de Arauca, información sobre la ejecución de los recursos, en lo cual incluye un archivo que detalla los elementos adquiridos en el proceso de modernización y de reposición que han sido pagados por el accionista privado, para que estos sean incorporados por la entidad territorial.

c. La remuneración mensual por la modernización y administración, operación y mantenimiento (AOM) se calcula con base en la Resolución CREG 123 de 2021. Estos cálculos varían de un mes a otro, por lo que la remuneración mensual no es un valor fijo.

d. Cuando el Municipio de Arauca transfiere los recursos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público para cubrir, entre otras, las actividades de modernización y AOM, reconoce un gasto general. En este sentido, surge la duda de cómo efectuar el registro mensual de la remuneración a la que tiene derecho el accionista privado, toda vez que previamente ya se registró un gasto.

e. No existe un contrato con el accionista privado, dado que en la convocatoria para la creación de la empresa se presentaron los requisitos para su creación, y allí se incluía la inversión para la modernización y la prestación del servicio como obligaciones por parte del accionista privado. No obstante, se firmó un acuerdo de accionistas que contiene las actividades y obligaciones de las partes, así como la remuneración al accionista privado, por lo que este acuerdo se podría asemejar a un contrato.

f. La inversión que efectúa el accionista privado por la modernización, es diferente a los aportes que realiza para la creación de la empresa, lo cual quedó detallado en la convocatoria pública y en los estatutos. Para la creación de la empresa, el municipio aportó en especie el derecho de uso de la infraestructura de alumbrado público y los accionistas efectuaron un aporte monetario.

g. El accionista privado en el proceso de inversión y prestación de servicios actúa como operador de todos los costos asociados a la prestación del servicio.

h. Cuando se creó Arauca Iluminada S.A.S. se estableció que no hay distribución de excedentes, ya que los recursos del impuesto tienen la destinación exclusiva para la prestación del servicio de alumbrado público.

i. La empresa ejecuta el total de los recursos del impuesto. Cuando los recursos recaudados son mayores a los gastos y costos del mes, la diferencia se utiliza para cubrir gastos o costos de meses siguientes donde el recaudo no sea suficiente o para la expansión o reposición del sistema de alumbrado público.

j. Arauca Iluminada S.A.S. fue creada para la prestación del servicio de alumbrado público y actúa como un gestor del sistema.

j. Se estableció un plazo de 15 años en la convocatoria pública del municipio y los accionistas debían presentar un modelo financiero considerando dicho plazo. En la resolución de la CREG no se define un plazo, allí solo se incluye la fórmula para determinar el número de períodos que se requieren para efectuar las inversiones.

k. El Municipio de Arauca gira los recursos al encargo fiduciario y no a la empresa, los pagos al accionista privado son efectuados a través del encargo fiduciario.

Finalmente, se concluye la mesa de trabajo indicando que, dada la complejidad del tema, el equipo de la CGN efectuará el análisis de la información suministrada por la entidad, a fin de emitir un concepto que incluya el reconocimiento de todos los hechos económicos que se originan por la prestación del servicio de alumbrado público.

Además, el 01 de marzo de 2024 la CGN envió, al correo electrónico de la entidad, cuatro preguntas, de las cuales se recibió respuesta el 3 de abril de 2024, por el doctor Lisandro Ramírez, director financiero de Arauca Iluminada SAS, así:

“1. En la creación de la sociedad Arauca Iluminada SAS el Consorcio DSF 2021, conformado por Arios Ingeniería SAS, Depi Energy SAS y Desarrolladora de Proyectos de Ingeniería SAS, se compromete a efectuar un aporte económico por \$960.198.347 en un plazo de 2 años, y una inversión por \$7.078.529.337 para la modernización de luminarias del sistema de alumbrado público en el mismo plazo de 2 años.

¿El valor de la inversión incluye el monto del aporte de constitución de la Sociedad? o ¿se tratan de conceptos completamente diferentes?

El valor de la inversión inicial establecida en la Convocatoria Pública No. 1RE-006-2021 para el proceso de modernización a luminarias LED, que se debe financiar por parte del accionista o socio privado de la E.S.P. Mixta, no incluye el aporte societario como capital social y como socios, estos valores fueron consignados en dinero por parte de los mismos como contrapartida de las acciones suscritas o de las participaciones asumidas para formar el patrimonio de la sociedad y cubrir adecuadamente su cifra de capital social.

2. ¿El valor de la inversión inicial para la modernización del sistema de alumbrado público ha cambiado o el socio privado ha tenido que efectuar desembolsos adicionales?

De acuerdo con lo establecido en el numeral 2.8 de la Convocatoria Pública No. 1RE-006-2021, la inversión inicial estimada por parte del socio privado de la E.S.P. Mixta para la modernización a luminarias LED fue de SIETE MIL SETENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS VEINTINUEVE MIL TRESCIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS (\$7.078.529.337) M/CTE, a precios de junio de 2021. Esta inversión es la base para determinar la

remuneración de la modernización por un término de quince (15) años, utilizando la metodología de los costos máximos de inversión del sistema de alumbrado público establecida en los artículos 20 y 21 de la Resolución CREG 123 de 2011.

En cuanto a los costos incurridos en el proceso de modernización de la infraestructura de alumbrado público del municipio de Arauca, llevado a cabo por el socio privado, es importante señalar que este no realizó desembolsos en efectivo a la E.S.P. Mixta. La modernización incluía la adquisición a todo costo de las luminarias LED y los costos asociados a su instalación por parte del socio privado. Para el reconocimiento adecuado como activo fijo por parte del Municipio, se deben considerar los precios reales de adquisición de estos elementos para las vigencias 2022 y 2023, respectivamente.

3. ¿La remuneración al socio privado, que trata el artículo 3o del acuerdo de accionista, qué conceptos incluye?

La remuneración al socio privado, según el artículo 3 del acuerdo de accionistas de fecha 30 de diciembre de 2021, incluye los siguientes conceptos:

- a. Remuneración mensual por actividades desarrolladas en cumplimiento de las obligaciones a su cargo.
- b. Actividades de administración, modernización, ampliación, operación, mantenimiento, expansión, y desarrollos tecnológicos asociados del servicio de alumbrado público.
- c. Actividades de iluminación navideña y ornamental.

Estos conceptos están en línea con lo establecido en el numeral 2.9 de los estudios previos de la convocatoria pública No. 1RE-006-2021.

4. ¿Qué conceptos se detallan en la factura entregada por el socio privado de forma mensual?

La factura entregada por el socio privado de forma mensual detalla los siguientes conceptos:

a. Descripción: PERIODO MES FEBRERO DE 2024 REMUNERACIÓN ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO DE LA INFRAESTRUCTURA DE ALUMBRADO PÚBLICO DEL MUNICIPIO DE ARAUCA.

Cantidad: 1

Valor Unitario: \$0,00

Valor Total: \$0,00

b. Descripción: PERIODO MES DE FEBRERO 2024 REMUNERACIÓN ACTIVIDAD DE INVERSIÓN POR MODERNIZACIÓN DE LA INFRAESTRUCTURA DE ALUMBRADO PÚBLICO DEL MUNICIPIO DE ARAUCA, CONFORME A LA CONVOCATORIA PÚBLICA No. 1RE-006-2021.

Cantidad: 1

Valor Unitario: \$0,00

Valor Total: \$0,00

Estos conceptos reflejan la remuneración por las actividades ejecutadas durante el mes inmediatamente anterior, de acuerdo con las obligaciones a cargo del socio privado y previa presentación de la factura o documento acordado entre las partes.

De este modo, es importante destacar que los montos liquidados mensualmente por concepto de remuneración por la actividad de administración, modernización, ampliación, operación, mantenimiento y reposición se calculan conforme a la fórmula o metodología de los costos máximos del sistema de alumbrado público establecidos en la Resolución CREG 123 de 2011”.

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones sobre la normativa del impuesto de alumbrado público

Los artículos 350, 351 y 352 de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual, entre otros asuntos, se adopta una reforma tributaria estructural, disponen:

“ARTÍCULO 350. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

PARÁGRAFO. Las Entidades Territoriales en virtud de su autonomía, podrán complementar la destinación del impuesto a la actividad de iluminación ornamental y navideña en los espacios públicos.

Artículo 351. Límite del impuesto sobre el servicio de alumbrado público. En la determinación del valor del impuesto a recaudar, los municipios y distritos deberán considerar como criterio de referencia el valor total de los costos estimados de prestación en cada componente de servicio. Los Municipios y Distritos deberán realizar un estudio técnico de referencia de determinación de costos de la prestación del servicio de

alumbrado público, de conformidad con la metodología para la determinación de costos establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio.

ARTÍCULO 352. RECAUDO Y FACTURACIÓN. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, (...)” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, dispone:

“ARTÍCULO 2.2.3.1.2. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente Título, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:
(...)

Servicio de alumbrado público. (...)

El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y la interventoría en los casos que aplique.

(...)

Sistema de Alumbrado Público: Comprende el conjunto de luminarias, redes eléctricas, transformadores y postes de uso exclusivo, los desarrollos tecnológicos asociados al servicio de alumbrado público, y en general todos los equipos necesarios para la prestación del servicio de alumbrado público que no forman parte del sistema de distribución de energía eléctrica.

(...)

ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

(...)

Parágrafo 2°. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este parágrafo” (subrayado fuera de texto).

Además, la Resolución de la CREG 101 013 de 2022, por la cual se establece la metodología para la determinación de costos máximos por la prestación del servicio de alumbrado público y deroga la Resolución de la CREG 123 de 2011, indica:

“Artículo 3. Definiciones: (...)

Administración, Operación y Mantenimiento, AOM: Valor de los gastos de administración, operación y mantenimiento correspondientes a los activos del sistema de alumbrado público.

(...)

Expansión: Es la instalación de nuevos activos de alumbrado público por el desarrollo vial o urbanístico del municipio o distrito, o por el redimensionamiento del sistema existente.

(...)

Luminaria: De conformidad con lo dispuesto en el RETILAP o aquellas normas que la modifiquen, adicionen o sustituyan, luminaria es el aparato de iluminación que distribuye, filtra o transforma la luz emitida por una o más lámparas o bombillas (fuentes luminosas) y que incluye todas las partes necesarias para soporte, fijación y protección de las bombillas, pero no las fuentes luminosas mismas y, donde sea necesario, los circuitos auxiliares con los medios para conectarlos a la fuente de alimentación eléctrica. La luminaria dispone entonces de un conjunto óptico y un conjunto eléctricos. (...)

Modernización o repotenciación del SALP: La modernización o repotenciación es el reemplazo de uno o más de los activos del Sistema de Alumbrado Público en razón a los desarrollos tecnológicos.

(...)

Reposición de activos: consiste en la actividad de reemplazar los activos del SALP por activos iguales o de similares características.

(...)

ARTÍCULO 5. CRITERIOS GENERALES. La metodología para la determinación de los costos que deberán aplicar los municipios o distritos para remunerar a los prestadores del Servicio de Alumbrado Público, tendrá en cuenta los criterios establecidos en el artículo 44 de la Ley 143 de 1994 en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.2.3.6.1.9 del decreto 1073 de 2015 y, adicionalmente los siguientes:

a. En la determinación de los costos por la prestación del servicio de alumbrado público se deben considerar, entre otros, los siguientes aspectos: i) costos totales de inversión, modernización, expansión y reposición del sistema de alumbrado público. ii) costos de administración, operación, mantenimiento y desarrollo tecnológico del sistema de alumbrado público. iii) costos de interventoría, iv) costos de suministro de energía, v) costos de gestión ambiental de los residuos de alumbrado público.

(...)

e. Los costos de administración, operación y mantenimiento del Sistema de Alumbrado Público incluyen la reposición de activos, cuando esta actividad no aumente significativamente el valor del activo y/o la vida útil del mismo.

f. En el evento en que la actividad mencionada produzca un aumento significativo del valor y/o la vida útil del activo, se considera inversión. En todo caso, el municipio o distrito tendrá que definir previamente en que eventos se dará un aumento significativo del valor y/o la vida útil de un activo de alumbrado público, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

(...)

Teniendo en cuenta que el artículo 349 de la Ley 1819 de 2016 establece que el hecho generador del impuesto de alumbrado público es el beneficio por la prestación del servicio de alumbrado público, ningún costo diferente a los relacionados con dicho servicio, así comparta o emplee la misma infraestructura, podrá ser incluido en los costos de la prestación de este servicio.

(...)

ARTÍCULO 22. COSTO DE LA INVERSIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO. Con el fin de remunerar el costo de la Inversión del Sistema de Alumbrado Público se aplicará la siguiente expresión:

$$CINV = \sum_{n=1}^2 (CAAn * ID)$$

Donde:

CINV: Costo de la Inversión del Sistema de Alumbrado Público en pesos correspondientes a la fecha de referencia.

n: Nivel de tensión 1 o 2.

CAAn: Costos anual equivalente de los activos del Sistema de Alumbrado Público del nivel de tensión n en pesos correspondientes a la fecha de referencia.

ID: Índice de disponibilidad de las luminarias del Sistema de Alumbrado Público, calculado de acuerdo con el artículo 30 de la presente Resolución.

(...)

ARTÍCULO 35. COSTO DE LA ACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO – AOM DE LA INFRAESTRUCTURA DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO. La remuneración del costo máximo de la actividad de AOM de la infraestructura propia del Sistema de Alumbrado Público, se determinará así:

(...)

PARÁGRAFO 1. El costo de reposición a nuevo de cada activo del Sistema de Alumbrado Público del nivel de tensión n, se obtiene de la suma de los costos de reposición a nuevo de cada una de las UCAP que componen cada activo, en pesos correspondientes a la fecha de referencia” (subrayado fuera de texto).

b. Consideraciones sobre la creación de la empresa de servicios públicos y el acuerdo de accionistas

El Acuerdo No. 200.02.019 de 2021 del municipio de Arauca, establece:

“CONSIDERANDO

(...)

Que la forma como el Municipio de Arauca viene asumiendo la prestación y operación del sistema de alumbrado público genera desgaste en la Administración Municipal y mayores costos en relación con el principio de economía que rige el Estatuto Contractual del Estado, además de no generar armonía, uniformidad y cobertura en la prestación del servicio, así como la carencia de inversiones significativas en la modernización del sistema.

(...)

Artículo 1°. AUTORIZAR al alcalde del Municipio de Arauca por el término de un (01) año, contado a partir de la vigencia del presente acuerdo, para que constituya una Empresa de Servicios Públicos Mixta, como una entidad descentralizada por servicios del orden

municipal, constituida bajo la forma de Sociedad por Acciones Simplificadas, con participación mayoritaria del Municipio de Arauca, la cual no podrá ser inferior al cincuenta y un por ciento (51%) para el desarrollo del objeto que se describe en el artículo segundo del presente acuerdo.

(...)

Parágrafo 7. El patrimonio de la Empresa de Servicios Públicos Mixta estará constituido, inicialmente, por los aportes que realice el Municipio de Arauca, representado en la prestación del servicio de alumbrado público, el acceso y uso de la infraestructura del sistema de alumbrado público y los aportes del socio accionista privado estará representado en el aporte económico para adquirir su participación accionaria en la E.S.P. Mixta.

(...)

Parágrafo 9. Todos los activos actuales y futuros de la infraestructura del sistema de alumbrado público son y serán del Municipio de Arauca.

(...)

Artículo 3°. CONVOCATORIA PARA SELECCIONAR EL SOCIO ACCIONISTA PRIVADO DE LA E.S.P. MIXTA. (...)

Parágrafo. El Municipio de Arauca en desarrollo del proceso de selección objetiva del socio accionista de la E.S.P. Mixta deberá establecer como obligación la modernización del cien por ciento (100%) de las luminarias que conforma el sistema de alumbrado público del ente territorial, las cuales serán cambiadas por luminarias LED dentro de los dos (02) años siguientes al inicio de actividades de la E.S.P. Mixta.

Artículo 4°. TRANSFERENCIAS DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO A LA E.S.P. MIXTA. Autorízase al Alcalde del Municipio de Arauca para que una vez se cree e inicie operación la Empresa de Servicios Públicos Mixta, ordene la transferencia a favor de esta los recursos del recaudo del impuesto de Alumbrado Público existentes y futuros, en los términos de ley.

Parágrafo. Todos los recursos del impuesto de Alumbrado Público se transferirán a la E.S.P. Mixta, a través de un encargo fiduciario contratado con una entidad legalmente vigilada por la Superintendencia Financiera. La transferencia del impuesto de alumbrado público la realizarán los diferentes agentes recaudadores al encargo fiduciario contratado en el término establecido por la ley” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, los estatutos de la empresa de servicios públicos mixta “ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P.”, dispone:

“ARTÍCULO QUINTO: OBJETO. La sociedad tendrá por objeto principal entre otros:

1. La prestación del servicio de alumbrado público en el municipio de Arauca y en cualquier ciudad del país de acuerdo con la definición establecida en el artículo 2.2.3.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, modificado por el Decreto 043 de 2018 del Ministerio de Minas y Energía y demás normas que modifiquen o adicionen.
2. Desarrollo tecnológico asociados al servicio de alumbrado público.
3. El desarrollo de actividades de generación, transmisión, distribución, comercialización de energía eléctrica y autogeneración y generación distribuida con fuentes no convencionales de energía renovable (FNCER) tales como la biomasa, los aprovechamientos hidroeléctricos, la eólica, la geotérmica, la solar, los mares y el aprovechamiento energético de residuos.
4. Operar los sistemas lumínicos que sean construidos e instalados por terceros y que entren a hacer parte de la infraestructura de alumbrado público del municipio de Arauca, siempre y cuando estos cumplan con los requisitos técnicos exigidos por el municipio, de igual manera también será el encargado de hacer las expansiones de alumbrado público y la realización de alumbrado navideño y ornamental cuando el municipio disponga de los recursos para estos.

(...)

ARTÍCULO SEXTO: La ejecución de las actividades de administración, operación, mantenimiento, suministro, instalación, reposición, modernización y expansión, entre otras, serán desarrollados por EL ACCIONISTA PRIVADO para lo cual se suscribirá un acuerdo de accionistas con las responsabilidades que el accionista privado asume en nombre de la sociedad. Los socios podrán suscribir los acuerdos de accionistas que sean necesarios para el cumplimiento del objeto social. La duración de ese acuerdo de accionistas será de diez (10) años y se prorrogará automáticamente por periodos iguales, salvo pacto expreso de los socios en contrario, conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 1258 de 2008. En todo caso, las estipulaciones que contengan el acuerdo de accionistas no podrán ser modificadas a menos que así lo pacten expresamente todos los socios que lo suscriben.

(...)

ARTÍCULO OCTAVO: OBLIGACIONES DEL ACCIONISTA PRIVADO. El accionista privado tendrá como obligaciones, entre otras, las obligaciones contenidas en el documento de la Convocatoria Pública N° 1RE-006-2021.

Por las actividades realizadas por el ACCIONISTA PRIVADO en cumplimiento de lo establecido en los documentos de la convocatoria pública respecto a la prestación del servicio de alumbrado público, recibirá una remuneración de acuerdo con la metodología

prevista en la resolución CREG 123 de 2011 o aquella que la modifique, adicione o remplace.

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO PRIMERO: CAPITAL SUSCRITO. El capital suscrito de la sociedad es la suma de MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES QUINIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO PESOS M.C. (\$1.959.588.464), el cual se representa en 195958 acciones de valor nominal de diez mil pesos colombianos (\$10.000,00) moneda legal colombiana, cada una, discriminada de la siguiente manera: (i) Acciones tipo A, asignadas al MUNICIPIO y (ii) Acciones tipo B, asignadas a EL ACCIONISTA PRIVADO, siendo ambos tipos de acciones ordinarias.

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO SEGUNDO: CAPITAL PAGADO. El capital pagado de la sociedad es la suma de NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA MIL CIENTO DIECISIETE PESOS (\$999.390.117), divididos en 99.938 acciones de valor nominal de diez mil pesos (\$10.000,00) moneda legal colombiana, cada una, correspondientes al MUNICIPIO, el cual ha efectuado el pago a través de aportes en especie aprobados por medio de acta de asamblea preliminar de accionistas, llevada a cabo el día 14 de diciembre de 2021.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: El capital suscrito y no pagado por parte del ACCIONISTA PRIVADO, deberá cancelarse dentro de los dos años siguientes al registro de los presentes estatutos en la Cámara de Comercio” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el acuerdo entre accionistas de Arauca Iluminada S.A.S. E.S.P., suscrito entre el municipio de Arauca y el accionista privado, indica:

“**ARTÍCULO 1º - OBJETO.** El Acuerdo tiene por propósito regular las relaciones entre los socios, de conformidad con el Art. 24 de la Ley 1258 de 2008 y las bases operativas del negocio que constituye el objeto social, en relación con, pero sin limitar a la inversión, administración, operación, mantenimiento, modernización y expansión del Sistema de Alumbrado Público del municipio de Arauca y demás actividades propias del objeto social.

ARTÍCULO 2º. ALCALCE. El ACCIONISTA PRIVADO, como consecuencia del presente acuerdo de accionistas, operará en nombre de la sociedad, el Sistema de Alumbrado Público en el Municipio de Arauca, que comprende pero no se limita a las actividades de: administración; operación; mantenimiento, inversión, modernización, reposición y expansión de la infraestructura del sistema, necesaria para el funcionamiento del mismo, de conformidad con los términos establecidos en la convocatoria pública N° 1RE-006-2021

y la oferta presentada por el ACCIONISTA PRIVADO. Para la ejecución de las demás actividades enmarcadas en el objeto social estarán sujetas a los términos y condiciones de los estudios técnicos y financieros que se adelanten para determinan su viabilidad, cuando la necesidad del servicio en el municipio así lo requieran.

ARTÍCULO 3º. OBLIGACIONES FRENTE A LAS ACTIVIDADES DE ADMINISTRACIÓN, MODERNIZACIÓN, AMPLIACIÓN, OPERACIÓN, MANTENIMIENTO, EXPANSIÓN, DESARROLLO TECNOLÓGICO ASOCIADO; DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO, ACTIVIDADES DE ILUMINACIÓN NAVIDEÑA Y ORNAMENTAL.

Los accionistas tendrán las siguientes obligaciones durante la ejecución del proyecto de alumbrado público:

OBLIGACIONES DEL ACCIONISTA PRIVADO

El ACCIONISTA PRIVADO deberá financiar y ejecutar las inversiones necesarias para el correcto funcionamiento del Sistema de Alumbrado Público en el Municipio de Arauca, de conformidad con lo establecido en el numeral 2.9 de los estudios previos, los cuales hacen parte integral de la convocatoria pública N° 1RE-006-2021.

En ese sentido, EL ACCIONISTA PRIVADO tendrá la obligación de ejecutar las siguientes actividades con cargo a sus inversiones:

a) EMPALME TÉCNICO. (...)

b) MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO. Deberá ejecutarse conforme los principios de eficiencia energética y los lineamientos de la Resolución CREG 123 de 2011 (o la que la sustituya o modifique o adiciones), tal como se planteó en la convocatoria pública N° 1RE-006-2021, en un plazo máximo de dos (2) años, de conformidad con la oferta presentada por el ACCIONISTA PRIVADO, contados a partir de la fecha en que inicie operaciones la ESP mixta y se haya contratado al interventor del esquema de prestación del servicio de alumbrado público. Aquellas inversiones que requiera un plazo superior deberán realizarse en los términos y condiciones del estudio técnico y financiero correspondiente, circunstancia que se generara, si las necesidades del servicio en el municipio así lo requieren. La inversión a realizar por parte de los accionistas privados para dar cumplimiento a la modernización del sistema de alumbrado público de acuerdo a la oferta presentada en la convocatoria será de SIETE MIL SETENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS VIENTINUEVE MIL TRESCIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS (\$7.078.529.337) M/CTE a precios de junio de 2021.

c) EXPANSIÓN Y/O MEJORAS DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO. (...)

d) ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN, MANTENIMIENTO DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO DE ARAUCA. El ACCIONISTA privado como consecuencia del presente acuerdo

de accionistas ejecutará las actividades ordinarias de Administración, Operación, Mantenimiento del Sistema de Alumbrado, de acuerdo con las disposiciones regulatorias y reglamentarias a partir de la suscripción del acta de inicio, prorrogable de acuerdo con las necesidades del servicio en los siguientes términos:

1. Ejecutar la prestación del servicio de alumbrado público, utilizando la infraestructura y materiales necesarios de acuerdo con sus conocimientos y bajo su exclusiva responsabilidad y autonomía técnica, administrativa y financiera.
2. Disponer de un Sistema de Información de Alumbrado Público Georreferenciado de la infraestructura del Servicio de Alumbrado Público - SIAP (...)
3. Mantener la Infraestructura del Sistema en las condiciones necesarias para el buen funcionamiento del Servicio de Alumbrado Público, según las exigencias de las normas legales, reglamentarias y regulatorias y los términos de la convocatoria.
4. Brindar apoyo a la gestión en lo atinente a la facturación y recaudo del impuesto de Alumbrado Público.
(...)
6. Dar su aprobación o presentar observaciones al valor mensual de la facturación por el suministro de energía para el alumbrado, y la facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público.
(...)

e) **ACTIVIDADES ESPECIALES:** El Accionista privado como consecuencia del presente acuerdo de accionistas ejecutará las actividades de inversión, administración, operación, y/o alquiler para los proyectos de desarrollos tecnológicos, iluminación ornamental navideña contado a partir de la fecha en que inicie operaciones la EPS MIXTA y se haya contratado al interventor del esquema de prestación del servicio de alumbrado público.

(...)

PARÁGRAFO: Las actividades antes mencionadas en los literales b, c y d, del presente artículo ejecutadas por el ACCIONISTA PRIVADO, serán remuneradas conforme a la Resolución CREG 123 de 2011 (o la que la sustituya o modifique o adiciones), y el modelo financiero presentado por al accionista privado y aprobado por el municipio en el marco de la convocatoria 1RE-006-2021. Si la remuneración de alguna de estas actividades conlleva a un desequilibrio económico, sustitución o adición a la Resolución CREG 123 de 2011, LA SOCIEDAD y EL ACCIONISTA PRIVADO buscarán las medidas necesarias para el restablecimiento de este. Para el caso de las actividades del literal e, realizadas por EL ACCIONISTA PRIVADO, estas se remunerarán con base a los mecanismos de ley acordando entre las partes.

OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: Por su parte, el municipio que tiene la condición de accionista público, directamente tendrá las siguientes obligaciones:

1. Realizar aportes de expansiones adicionales con los recursos de ejecución de acuerdo con la disponibilidad municipal, en todo caso, dejando al operador el diseño, construcción, la administración, operación y mantenimiento.

(...)

11. Realizar el cobro de la tarifa del Impuesto de Alumbrado Público y sus intereses moratorios, por vía de jurisdicción coactiva, a los sujetos pasivos que se hallen en mora.

(...)

13. Expedir de manera oportuna los Actos Administrativos por medio de los cuales se determine y cobre el impuesto de Alumbrado Público a los contribuyentes.

(...)

15. Asegurar y presupuestar para la sociedad constituida todos los ingresos del impuesto de alumbrado público sin importar la fecha de su causación o de su facturación y otros ingresos distintos que se destinen para la ejecución de su objeto social como contraprestación a la labor de servicio descentralizado, entre otros. (...)

16. Entregar a la nueva sociedad mediante acta que contenga el inventario, todo el parque lumínico o infraestructura del Sistema de Alumbrado Público, en Asamblea preliminar o de manera concomitante a la constitución de la Empresa.

17. Garantizar el reconocimiento, retribución y pago de que trata la Resolución CREG 123 de 2011 o aquella que la modifique, adicione o sustituya, por inversión y AOM al accionista privado.

18. Realizar en favor de la ESP MIXTA, la transferencia de otros recursos del presupuesto municipal para el desarrollo de los componentes de tecnología asociada a la infraestructura, ciudades inteligentes, alumbrado navideño y ornamental, de acuerdo con las fases de implementación que defina la Junta Directiva.

(...)

20. Revisar con periodicidad y cuando las circunstancias lo requieran, la tarifa del impuesto de Alumbrado Público para dar y garantizar los criterios de eficiencia que permitan lograr una adecuada cobertura en la prestación del mismo servicio y de sostenibilidad de la empresa conforme a lo establecido en el Decreto 943 de 2018 o en lo que lo modifique o sustituya.

21. Mantener el esquema tarifario del impuesto de alumbrado público en la ciudad con base al flujo financiero que consta el Anexo 1, adoptando las medidas necesarias para su restablecimiento en caso de ruptura de este por las modificaciones que se realicen a las tarifas del impuesto de alumbrado público en detrimento de aquel.

OBLIGACIONES DE LA EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICAS MIXTA ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P.

(...)

5. En calidad de entidad descentralizada esta sociedad podrá adelantar la actividad de apoyo a la gestión para la administración, fiscalización, liquidación, cobro coactivo, discusión, devoluciones e imposición de sanciones de tributo de alumbrado público (...)

6. Prestar asesoría técnica y financiera al municipio en lo atinente a la revisión periódica de las tarifas del Impuesto de Alumbrado Público.

(...)

10. La remuneración a favor de los socios privados se realizará conforme a los lineamientos establecidos en el modelo financiero aceptado por el Municipio en la constitución de la Empresa, que rige y forma parte vinculante del presente acuerdo de accionistas como su anexo. Los accionistas privados tendrán derecho a recibir, a partir de la fecha de inicio de la ejecución de sus obligaciones derivadas del presente acuerdo, una remuneración mensual por las actividades desarrolladas en cumplimiento de las obligaciones a su cargo suscritas a través del presente instrumento, conforme a los lineamientos establecidos en el modelo financiero. El pago de la remuneración a los accionistas privados se realizará con los recursos provenientes del recaudo del impuesto de alumbrado público en el Municipio de Arauca, recaudo que será administrado mediante una fiducia mercantil por la Empresa. Desde ahora, en ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. se compromete a cancelar a los socios privados de forma mensual el valor de las actividades ejecutadas del mes inmediatamente anterior en un plazo máximo de sesenta (60) días calendario, previa presentación de la respectiva factura o documento acordado entre las partes que debe contener los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario y demás normas que lo modifiquen, adicionen o aclaren (...)" (subrayado fuera de texto).

En complemento, el contrato de encargo fiduciario No. 019 de 2023, señala:

"CLAUSULA PRIMERA: DEFINICIONES: Para efectos del presente contrato, se tendrán como definiciones las siguientes: (...) 2). FIDEICOMITENTE: Es la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. 3). BENEFICIARIOS DEL CONTRATO: Aquella parte en cuyo favor se cumple la finalidad perseguida por el contrato y a la cual deben ser transferidos los recursos remanentes en la liquidación del fideicomiso. Para este contrato EL FIDEICOMITENTE es a su vez BENEFICIARIO. 4). BENEFICIARIOS DE GIRO: Los beneficiarios de los giros del encargo fiduciario son las personas naturales o jurídicas que indique el FIDEICOMITENTE, a través del (los) ORDENADOR(ES) DE GIROS. 5). ENCARGO FIDUCIARIO: Se entenderá por éste, el contrato que mediante el presente documento se suscribe, el cual atiende a la modalidad de ENCARGO FIDUCIARIO IRREVOCABLE DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS (...) 6). RECURSOS: Serán los recursos que se reciban en el ENCARGO FIDUCIARIO, por concepto de recaudo de los recursos provenientes del tributo de Alumbrado Público que le corresponde al Municipio de Arauca, Departamento de Arauca. 7). ORDENADOR DE GIROS: Es el representante legal de EL FIDEICOMITENTE. (...)

CLAUSULA SEGUNDA: OBJETO: ENCARGO FIDUCIARIO PARA LA ADMINISTRACIÓN Y PAGO, CON CARGO A LOS RECURSOS DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO, Y SE REALICEN LOS GIROS DE ACUERDO A INSTRUCCIÓN DEL FIDEICOMITENTE. (...)

CLAUSULA CUARTA: BIENES DEL ENCARGO: El presente Encargo Fiduciario estará constituido por los siguientes recursos dinerarios: a) Los recursos que sean transferidos a favor del ENCARGO FIDUCIARIO por concepto de recaudo del impuesto de Alumbrado Público en el Municipio de Arauca (...) b) Los demás recursos que correspondan al impuesto de Alumbrado Público con los que cuente el Municipio de Arauca. c) Los rendimientos que se generen por la administración de los recursos” (subrayado fuera de texto).

c. Consideraciones respecto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para

los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(..)

1.2. Ingresos por impuestos

Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una

actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

12. Cuando la entidad concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

13. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición.

14. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

(...)

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar” (subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, dispone:

1.1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. (...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Los recursos entregados en encargo fiduciario de administración y pagos se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta dichos recursos.

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

La entidad que actúa como fideicomitente debitará (...) la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso” (subrayado fuera de texto).

d. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y atendiendo el principio de contabilidad pública de esencia sobre forma, el control de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público lo posee la entidad territorial, puesto que puede usarlos o cederlos (a empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores de servicio) para el suministro del servicio de alumbrado público que está a su cargo. Además, la entidad territorial asume los riesgos significativos de los recursos, toda vez que con estos debe garantizar i) la prestación del servicio de alumbrado público, así como ii) la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, y los niveles adecuados de cobertura.

Por lo anterior, corresponde al municipio de Arauca reconocer el derecho y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público, así como los activos y gastos asociados a la ejecución de estos recursos.

En ese sentido, los bienes que hacen parte del sistema de alumbrado público y que fueron entregados por el municipio a la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. para la prestación del servicio, permanecerán en la información financiera de la entidad territorial. Ello, por cuanto lo que se entregó fue el derecho de uso para garantizar la prestación del servicio de alumbrado público. Por su parte, los bienes que se adquieran en el marco de la reposición, modernización y expansión del sistema de alumbrado público, una vez cumplan con los criterios de reconocimiento, se incorporarán como activo en la información financiera del municipio de Arauca y se clasificarán en la categoría que mejor represente su naturaleza.

Es de resaltar que los recursos del impuesto de alumbrado público son girados a un encargo fiduciario para su administración y que, si bien el fideicomitente es la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P., al ser el Municipio de Arauca quien controla los recursos, los debe reconocer como recursos entregados en administración. Por su parte, empresa los registrará en cuentas de orden conforme lo establece el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Ahora bien, los hechos económicos que surjan de la ejecución del acuerdo de accionistas firmado entre el municipio de Arauca y el accionista privado se reconocerán atendiendo al principio de contabilidad pública de esencia sobre forma y los lineamientos contables de la Norma de acuerdo de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. Lo anterior, considerando que el municipio de Arauca tiene el control de los activos asociados al sistema de alumbrado público y es responsable de la prestación del servicio de alumbrado público, y que el accionista privado: a) explota los activos asociados al sistema de alumbrado público para la prestación del servicio de alumbrado público; b) opera en nombre de la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. el sistema de alumbrado público en el municipio de Arauca; c) financia y ejecuta las inversiones necesarias para el correcto funcionamiento del sistema de alumbrado público; d) moderniza el sistema de alumbrado público, esto es, reemplaza las luminarias de sodio por luminarias LED, en un plazo de dos (2) años; e) ejecuta las actividades de administración, operación, mantenimiento del sistema de alumbrado pública, así como las actividades de expansión y/o mejoras del sistema; y, f) recibe una remuneración, la cual se determina conforme a la Resolución CREG 123 de 2011 y el modelo financiero presentado por al accionista privado y aprobado por el municipio.

Conforme a lo anterior, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

1. Tratamiento contable de los recursos del impuesto de alumbrado público

a) Reconocimiento contable del derecho y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público

El municipio de Arauca reconocerá el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público cuando surja el derecho de cobro originado en a) la factura emitida por la Empresa de Energía Eléctrica de Arauca (ENELAR E.S.P.) a los usuarios regulados y b) la liquidación oficial y demás actos administrativos emitidos por el municipio de Arauca que liquide la obligación a cargo de los usuarios no regulados cuando estos queden en firme. Para lo cual debitará la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

b) Recaudo de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público

- Por parte del municipio

Los recaudos que realice el municipio se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

- Por parte del prestador de energía autorizado

Dado que la Empresa de Energía Eléctrica de Arauca (ENELAR E.S.P.) es la encargada de facturar y recaudar los recursos del impuesto de alumbrado público a los usuarios regulados, cuando esta reciba dichos recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por su parte, con la información del recaudo suministrada por la empresa, el municipio de Arauca debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS.

- c) Traslado de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público al encargo fiduciario

- Por parte del municipio

Cuando el municipio de Arauca traslade los recursos al encargo fiduciario debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P., en calidad de gestora de los recursos, registrará los giros efectuados al encargo fiduciario en cuentas de orden, debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

- Por parte del prestador de energía autorizado

Una vez la empresa ENELAR E.S.P. transfiera los recursos recaudados al encargo fiduciario, debitará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS e informará al municipio. Por su parte, el municipio de Arauca debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- d) Reconocimiento contable de la ejecución de los recursos del impuesto de alumbrado público

El municipio de Arauca aplicará lo establecido en el numeral 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública, en lo que respecta a la fiducia de administración y pagos del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En este sentido, cuando ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. en calidad de gestora, informe sobre la ejecución de los recursos al municipio de Arauca, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo adquirido o el gasto incurrido, por las actividades del servicio de alumbrado público, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo correspondiente.

Con los pagos o giros efectuados por la sociedad fiduciaria, el municipio de Arauca debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. debitará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Es de señalar que los hechos económicos que se derivan de la ejecución del acuerdo de accionistas firmado entre el municipio de Arauca y el accionista privado se registrarán conforme se indica en los párrafos anteriores. Sin embargo, en los literales b) y c) del numeral 2 de las conclusiones de este pronunciamiento, se retoman los registros contables para dar respuesta al caso particular de la consulta.

- Pagos efectuados a ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. por llevar a cabo las actividades de, entre otras, apoyo a la gestión y asesoría técnica y financiera.

Teniendo en cuenta que el municipio de Arauca efectúa pagos a ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. como remuneración por sus servicios, cuando surja la obligación de pago, el municipio de Arauca debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Por su parte, ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. debitará la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Con el pago, el municipio de Arauca debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, ARAUCA ILUMINADA

S.A.S. E.S.P. debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

2. Tratamiento contable de los hechos económicos que se derivan de la ejecución del acuerdo de accionistas firmado entre el municipio de Arauca y el accionista privado

a) Reclasificación de los activos del sistema de alumbrado público

Una vez entregados los activos del sistema de alumbrado público al accionista privado para efectuar las actividades asociadas a la prestación del servicio de alumbrado público, el municipio de Arauca los reclasificará como activos en concesión, por el valor en libros.

b) Reconocimiento de la modernización del sistema de alumbrado público

El municipio de Arauca reconocerá los bienes adquiridos por el accionista privado, en el marco de las actividades de expansión, modernización y reposición, como activo, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que identifique su naturaleza y un crédito en la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, en el entendido que la inversión será pagada en un plazo de 15 años según la proyección financiera incluida en el acuerdo de accionistas.

Lo anterior se efectuará previa desincorporación de los activos reemplazados, debitando las subcuentas que correspondan a la depreciación y al deterioro acumulados y acreditando la subcuenta que identifique el bien retirado, esto es, las luminarias de luz amarilla registradas en la información financiera del municipio. La diferencia se reconocerá como gasto en el resultado del período.

Con los pagos realizados al accionista privado, el municipio de Arauca debitará la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

c) Reconocimiento de la remuneración por administración, operación y mantenimiento del sistema de alumbrado público efectuada al accionista privado

Las actividades de administración, operación y mantenimiento se reconocerán como gasto del municipio de Arauca debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Cuando se le gire el pago al accionista privado, el municipio de Arauca debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

3. Procedimiento contable que el municipio de Arauca debe seguir para reconocer adecuadamente los bienes adquiridos por el accionista privado

Como el municipio de Arauca registró i) un débito en la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249051-Servicios Públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR cuando surgió la obligación por la prestación del servicio de alumbrado público, y ii) un debito en la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con el giro de los recursos al prestador del servicio de alumbrado público, deberá identificar de estos pagos cuales correspondían a la adquisición de bienes en el marco de las actividades de expansión, modernización y reposición, a fin de reconocer dichos bienes como activos en sus estados financieros.

Seguidamente, debitará la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del activo adquirido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el gasto se registró en ejercicios anteriores, o la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES, si el gasto se registró en el periodo contable.

4. Operaciones recíprocas

Con base en el tratamiento contable expuesto, se identifican las siguientes operaciones recíprocas:

- La subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR del municipio de Arauca y la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la empresa ENELAR E.S.P., por el recaudo del impuesto de alumbrado público.
- La subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES reconocida por el municipio de Arauca y la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS reconocida por la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P., por los ingresos y gastos que se derivan del servicio que presta la empresa al municipio.
- La subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS de la empresa ARAUCA ILUMINADA S.A.S. E.S.P. y la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES del municipio de

Arauca, por los derechos y obligaciones que se derivan del servicio que presta la empresa al municipio.

Por considerarlo de su interés, puede consultar las reglas de eliminación dispuestas por la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → Productos → Reglas de eliminación → Elegir la opción "2024" para descargar el archivo Excel con las reglas de eliminación vigentes.

Por último, el presente concepto deja sin vigencia el concepto emitido por la CGN con radicado N°20221100047471 del 17 de junio 2022, dirigido al municipio de Arauca.

CONCEPTO No. 20241120024291 DEL 23-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de intereses producto de sanciones. Política contable de cuentas por cobrar. Uso de avalúos para la medición del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. Uso de avalúos para la medición del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Reversión del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo reconocido en periodos anteriores. Reversión del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo reconocido en periodos anteriores. Criterios de reconocimiento de licencias y softwares como activos o como gasto.

Doctora
BEATRIZ MORENO RAMÍREZ
 Directora de Recursos Financieros
 Auditoría General de la República
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010030292 del 6 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. La Auditoría General de la República – AGR, producto de los procesos administrativos sancionatorios emite fallos, mediante los cuales impone sanciones a funcionarios de las contralorías territoriales, dichas sanciones se registraron en la subcuenta 1.3.11.02.002 – Sanciones Administrativas y los intereses producto de estas se registraron en la cuenta

8.3.15.35.001 Cuentas por cobrar, por considerar estos últimos que son activos contingentes, en concordancia con lo establecido en el numeral 1.4.10 del instructivo 002 emitido por la CGN el 08 de septiembre de 2014.

Producto de la gestión de cobro realizada por la AGR, se suscribieron acuerdos de pago o autos de pago, con algunos de los procesados, en los cuales se determinó el capital y los intereses que se comprometía a pagar cada responsable, dichos acuerdos dieron origen al registro contable de los intereses en la subcuenta 1.3.38.03.001, disminuyendo la respectiva cuenta de orden y al recibir efectivamente los pagos pactados, los ingresos de efectivo por intereses se registraron disminuyendo la cuenta por cobrar de los intereses y debitando la subcuenta 5.7.20.80. Recaudos. Lo anterior, en cumplimiento del marco normativo para entidades de gobierno, establecido en la Resolución 533 de 2015 y lo establecido en el Manual de Políticas Contables adoptado por la AGR que señala.

‘Medición inicial

Sanciones e intereses

Las cuentas por cobrar por Sanciones e Intereses se reconocen por el valor determinado en el acto administrativo que impone la sanción, en el momento en que las decisiones fueron ejecutoriadas pero el pago está pendiente de realizar por parte de los funcionarios sancionados.

Por su parte, los intereses se reconocen por el valor determinado en la liquidación correspondiente, una vez se den las condiciones para su reconocimiento’.

Es importante señalar que, a 31 de diciembre de 2017, la AGR venía registrando los intereses en la cuenta 1.3.38.03.001, sin embargo, producto del proceso de transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, se procedió a reclasificarlos en la cuenta de orden 8.3.15.35.001. Este proceso de transición fue revisado y avalado por la Contraloría General de la República en auditoría financiera realizada a los estados financieros en la vigencia 2018.

No obstante lo anterior, respecto de los registros contables descritos anteriormente, la Contraloría General de la República producto de la auditoría financiera realizada a los estados financieros en la vigencia 2023, determinó un hallazgo en el cual nos objeta no haber registrado los intereses de mora producto de dichas sanciones en la subcuenta 134835 – Otros intereses de mora a favor de la entidad, desde el momento mismo de ejecutar el fallo sancionatorio, es decir que no aplica el tratamiento de activo contingente para el valor de los intereses.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos aclaración respecto de:

a) Registro Contable de los intereses producto de las sanciones, ¿Debe tratarse como un activo porque se espera a futuro la entrada de un flujo financiero a través de efectivo, o la aplicación del principio de Devengo debe considerar restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros?

b) ¿En caso de registrar los intereses como activo, se debe: modificar el manual de políticas contables y aplicar deterioro?

2. De otra parte, la AGR en la subcuenta 1.6.05.01 Terrenos Urbanos tiene registrado el valor de los terrenos de cinco sedes de propiedad de la entidad y en las subcuentas 1.6.40.02 – Oficinas y 1.6.40.17 parqueaderos y garajes registró el valor de las edificaciones, lo anterior producto el avalúo técnico realizado en diciembre de 2017, con ocasión de la entrada en vigencia del nuevo marco normativo para entidades de gobierno, la medición posterior de estos activos se realiza teniendo en cuenta el costo, menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado, para las edificaciones, mientras que para los terrenos la medición posterior es igual al costo, toda vez que estos no son objeto de depreciación. Lo anterior, en cumplimiento del marco normativo para entidades de gobierno, establecido en la Resolución 533 de 2015 y lo establecido en el Manual de Políticas Contables adoptado por la AGR.

En la vigencia 2020 la AGR contrató un avalúo a dichos bienes, el cual dio como resultado un menor valor del costo de terrenos y edificaciones de \$85 millones y \$124 millones, respectivamente. No obstante, este resultado, la AGR no registró deterioro a estos activos toda vez que no contó con indicios de la pérdida de su potencial de servicio, lo cual es un requisito para aplicar la política de deterioro.

Sin embargo, la Contraloría General de la República, producto de la auditoría a los estados financieros de la vigencia 2023, determinó el siguiente hallazgo:

‘Sobreestimaciones y subestimaciones de las cuentas 1640 Edificaciones y 1605 – Terrenos que corresponden inmuebles respecto de los cuales la entidad no registró el deterioro con los resultados del avalúo realizado en la vigencia 2020’.

En consecuencia, solicitamos su concepto respecto de:

a) ¿La simple existencia de un avalúo técnico es suficiente para aplicar la política de deterioro a estos activos o es necesario para aplicar el deterioro contar con los indicios de la pérdida del potencial de servicio?

b) ¿Si el resultado del avalúo técnico fuera que los bienes incrementaron su valor procedería el registro contable de la valorización?

3. Finalmente, la AGR contrato durante la vigencia de 2023 lo siguiente:

- El uso de software Solarwinds por dos años a la firma E-DEA NETWORKS SAS, esta herramienta realiza el monitoreo de la infraestructura tecnológica y redes de la AGR, para que el grupo de TIC'S de la Entidad realice las actividades de remediación correspondientes, no se adquirió la herramienta el propietario es el contratista por \$217.3 millones registrado contablemente en la cuenta 5.11.79.001 – Honorarios.

- Soporte y mantenimiento de unas licencias vitalicias adquiridas por la AGR en 2012 incluidas en los monitores industriales de 40" registrados en su oportunidad en la cuenta 197002 Equipos de computación, por \$13.5 millones, registrado en la cuenta 5.1.11.14.001 Materiales y suministros.

- Licencias a GPSTRATEGY SAS, para su uso por 12 meses por \$84.3 millones, registrada en la cuenta 5.1.11.80.001 servicios.

Lo anterior en aplicación del Manual de Políticas contables adoptado por la AGR que desarrolla lo establecido en la Resolución 533 de 2015, el Instructivo 002 de 2014 – Numeral 1.1.11. – Activos intangibles y la Resolución 620 de 2025 – Catálogo General de Cuentas, que establece:

‘Los activos intangibles se definen como bienes identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la Entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Son tres las condiciones que se necesitan para reconocer un activo intangible:

Que sea identificable: cuando es susceptible de separarse de la Entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación. También cuando surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.

Que la entidad posea el control: Es decir tiene la capacidad para obtener los beneficios económicos futuros que procedan del activo y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

Que produzca beneficios económicos futuros: cuando la Entidad puede genera ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios a través del activo, o puede generar rendimientos diferentes d ellos derivados del uso del activo, o le permite a la Entidad disminuir sus costos o gastos.

Todos los software, aplicativos y licencias operativas, se reconocerán como activos intangibles, siempre que cumplan con las tres (3) condiciones expuestas anteriormente y

que la cuantía de los gastos incurridos sea superior a un (1) salario mínimo legal mensual vigente.

Las licencias de programas informáticos y software adquiridos son derechos que se obtienen para utilizar un software cumpliendo los términos y condiciones establecidas dentro del contrato que celebran el proveedor o titular de los derechos y la Entidad.’

Sin embargo, respecto del registro contable de estas contrataciones, la Contraloría General de la República producto de la auditoría a los estados financieros de la vigencia 2023, determinó un hallazgo, por no haber registrado las citadas contrataciones en la cuenta 1970 – Activos Intangibles.

Por lo anterior, solicitamos su concepto sobre el registro contable de los servicios contratados, teniendo en cuenta que la entidad no es propietaria de ninguna de las licencias y/o software utilizados”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

82. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (subrayados fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...).

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de

mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad.

c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

(...)

11. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

19.6. Reversión del deterioro del valor

43. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor recuperable del activo.

(...)

19.6.2. Medición de la reversión del deterioro

19.6.2.1. Activos individualmente considerados

48. Se revertirá el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores, para un activo, si se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar su valor recuperable, desde el reconocimiento del último deterioro. Para dicha reversión se aumentará el valor en libros del activo hasta su valor recuperable. Ese incremento será una reversión del deterioro del valor, la cual afectará el resultado del periodo.

49. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(...)

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el

método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

20.5. Reversión del deterioro del valor

24. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor del servicio recuperable del activo.

20.5.2. Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

29. La entidad revertirá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición. Para el cálculo del costo de reposición, la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

(...)

31. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro del valor en periodos anteriores” (subrayados fuera de texto).

Por último, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PARTE 1

PREGUNTA A. Respecto a los intereses producto de las sanciones, ¿Debe tratarse como un activo (...) o la aplicación del principio de Devengo debe considerar restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros?

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Estos se reconocen siempre y cuando cumplan la definición de activo, tengan la probabilidad de generar una entrada de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y se puedan medir con fiabilidad.

En ese sentido los intereses producto de sanciones se reconocen como activos al reunir los tres elementos mencionados anteriormente, atendiendo al principio de devengo, es decir, cuando surgen los derechos derivados del cobro de los intereses.

PREGUNTA B ¿En caso de registrar los intereses como activo, se debe: modificar el manual de políticas contables y aplicar deterioro?

De acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar, se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera la entrada de un flujo financiero a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y se miden posteriormente por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

Por su parte, de acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la entidad debe contar con un manual de políticas contables, que, en su mayoría,

están contenidas en el marco normativo, por lo cual la entidad deberá incluir en sus políticas contables de cuentas por cobrar el deterioro de esta clase de activos.

PARTE 2

PREGUNTA A) ¿La simple existencia de un avalúo técnico es suficiente para aplicar la política de deterioro a estos activos o es necesario para aplicar el deterioro contar con los indicios de la pérdida del potencial de servicio?

De acuerdo con la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores o no generadores de efectivo, según corresponda.

Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo o el valor de servicio recuperable del activo, dependiendo del caso, para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal de dicho valor.

Ahora bien, dichos indicios pueden ser de fuentes externas como, por ejemplo: la disminución significativa del valor de mercado del activo como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal; cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, relacionados con el mercado al que está destinado el activo, el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad; entre otros.

Posterior a la determinación de la existencia de un indicio de deterioro la entidad reconocerá el deterioro del valor del activo, generador de efectivo o no generador de efectivo, cuando su valor en libros supere su valor recuperable o su valor de servicio recuperable, respectivamente.

Para el caso de los activos generadores de efectivo dicho valor recuperable corresponde al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso; y para el caso de los activos no generadores de efectivo corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En ese sentido, el avalúo realizado corresponde a un insumo para calcular el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, posterior a la determinación de la existencia de un indicio de deterioro, es decir, la decisión de realizar un avalúo es la consecuencia de la determinación de un indicio de deterioro a fin de su comprobación.

PREGUNTA B) ¿Si el resultado del avalúo técnico fuera que los bienes incrementaron su valor procedería el registro contable de la valorización?

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento, este tipo de activos se miden por el costo menos la depreciación

acumulada menos el deterioro acumulado, por cuanto no se contempla el reconocimiento de valorizaciones.

No obstante, la entidad debe evaluar al final del periodo contable, si existe algún indicio de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido, por lo cual estimará nuevamente el valor recuperable del activo, o el valor del servicio recuperable del activo.

Así pues, el resultado del avalúo técnico podría usarse para revertir el deterioro del valor del activo reconocido en periodos anteriores, teniendo en cuenta que después de la reversión del deterioro, el valor en libros del activo no excederá al valor que tendría si no se hubiera reconocido el deterioro.

PARTE 3

PREGUNTA A: concepto sobre el registro contable de los servicios contratados, teniendo en cuenta que la entidad no es propietaria de ninguna de las licencias y/o software utilizados.

En primer lugar, la entidad debe determinar si la adquisición de dichas licencias, aunque no tenga la titularidad legal sobre ellas, cumple con la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, según el cual los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Si esta definición no se cumple la entidad no podrá reconocer estas licencias como activo y por consiguiente corresponderán a un gasto del periodo.

Ahora bien, adicional al cumplimiento de la definición de activo, la entidad deberá determinar si dichas licencias atienden a los criterios de reconocimiento dispuestos para los activos intangibles. De acuerdo con la Norma de activos intangibles, como tales se reconocen aquellos recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, y se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación. Así pues, los software o licencias que son adquiridos durante una periodicidad igual o inferior a 12 meses, se reconocerán como gasto del periodo.

El presente concepto deroga el concepto con radicado No 20241100023131, del 8 de julio de 2024. Lo anterior, dando alcance a la respuesta de la pregunta A de la PARTE 2, para hacer claridad en que los avalúos son un insumo para calcular el valor recuperable del activo generador de efectivo o el valor del servicio recuperable del activo no generador de efectivo, según corresponda.

CONCEPTO No 20241100025971 DEL 05-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el suministro de alimentos preparados a los estudiantes de la universidad, a través del convenio interadministrativo con el Municipio de Palmira.

Doctor
 JUAN MANUEL GÓMEZ PEDRAZA
 Contador (E)
 Área de Gestión Estratégica
 Gerencia Nacional Financiera y Administrativa
 Universidad Nacional de Colombia
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010033282 del 21 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Asunto: Solicitud de concepto de registro contable para suministro de alimentos preparados a los estudiantes de la universidad, a través de convenio interadministrativo con el Municipio de Palmira.

(...)

El área del Bienestar universitario de la Universidad Nacional de Colombia Sede Palmira, mediante convenio interadministrativo MP-1874-2022 realizado con el Municipio de Palmira, estableció las condiciones para el otorgamiento de la exoneración del impuesto predial unificado por 10 años, teniendo en cuenta lo establecido en el Decreto 105 de 2021 en su artículo 25-3 Exoneración a las universidades Públicas establecidas en el Municipio de Palmira el cual indica: ‘Exonere por un término de máximo de 10 años, del impuesto predial unificado hasta en un 100% a los predios destinados exclusivamente a la educación de propiedad de las universidades públicas, la exoneración del impuesto no incluye el beneficio de exoneración de la sobretasa ambiental, bomberil a la seguridad y cualquier otro que constituya recursos destinados a terceros. Parágrafo 1 de dicha disposición

normativa: la institución educativa universitaria, a quien se le concede la precitada exención creara un programa de subsidios de matrícula y alimentación para estudiantes de estratos 1, 2 y 3 del Municipio de Palmira. Parágrafo 2 para la escogencia de los estudiantes que serán beneficiados con los subsidios antes señalados, la universidad exonerada conformará un comité impar, quien tomará decisiones por mayoría y del cual será parte con voz y voto el alcalde municipal o su delegado y sus dos representantes de cada universidad’.

El pasado 18 de septiembre de 2023, la Universidad Nacional de Colombia presentó propuesta para el otorgamiento del apoyo alimentario a los estudiantes de la citada institución que residan en el Municipio de Palmira ante el comité mencionado anteriormente, propuesta que fue aprobada.

Dentro de la propuesta presentada y aprobada en el comité, la Universidad se comprometió una vez reciba la obra denominada ‘Centro de producción de alimentos’, proporcionar los almuerzos a los estudiantes de forma directa, el proceso de producción de alimentos consiste en que la sede realizará la contratación mediante prestación de servicios de manipuladoras de alimentos, ingeniera de calidad, proveedores de insumos y demás elementos necesarios para la elaboración de los almuerzos, que serán proporcionados a los estudiantes fruto de los recursos de la exención del impuesto predial, la universidad proveerá el 75% del costo de los almuerzos y el 25% restante será asumido por los estudiantes con un precio de venta de \$3.000 por almuerzo.

Por lo anteriormente expuesto solicitamos nos indiquen lo siguiente:

- Teniendo en cuenta la liquidación del impuesto predial realizado por el Municipio de Palmira y la aplicación normativa para acogerse a la exoneración de este impuesto ¿Se deberá realizar el registro contable de dicho valor?, si la respuesta es afirmativa cual sería la cuenta contable para realizar este registro. Se adjunta liquidación.
- Como parte de la estructuración realizada por la sede, los estudiantes pueden comprar por medio de talonario almuerzos anticipados y su pago se realizará de forma electrónica a una cuenta bancaria dispuesta por la Universidad. ¿Cuál sería el registro contable de la venta de dichos talonarios, con el cual el estudiante adquiere un derecho a reclamar el almuerzo?
- ¿Cuál sería el registro contable que se debe realizar cuando la Universidad entregue el almuerzo al estudiante?
- ¿Cuál sería el registro contable que se debe realizar para la adquisición de insumos y mano obra para la realización de los almuerzos?
- Teniendo en cuenta que la Universidad realizará subsidio del 75% del costo de los almuerzos dados a los estudiantes ¿Cuál sería el registro contable que se debe realizar?”.

CONSIDERACIONES

El Decreto No. 105 del 17 de junio de 2021, decreta:

“ARTÍCULO 25. EXCLUSIONES, EXENCIONES Y TRATAMIENTOS PREFERENCIALES DEL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO. - Establézcase el régimen de exclusiones, exenciones y tratamientos preferenciales del impuesto predial unificado, que tiene como efecto la exoneración del pago del tributo a los beneficiados, así:

(...)

2. EXENCIONES. - Son exenciones los beneficios o tratamientos preferenciales concedidos a los sujetos pasivos del impuesto predial unificado sobre los predios de su propiedad declaradas como zonas de reserva por la autoridad ambiental o destinada a actividades que tienen como propósito fundamental la prevención y atención de desastres, la atención de la población vulnerable o la prestación de servicios a la comunidad.

(...)

ARTÍCULO 25-1. BENEFICIOS PARA EL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO. REQUISITOS GENERALES. - Para gozar de los beneficios tributarios (exoneraciones y exenciones) concedidos en este Capítulo la persona interesada deberá cumplir inicialmente con los siguientes requisitos generales:

1. El propietario del inmueble, su representante legal o apoderado debidamente constituido, deberá presentar solicitud escrita ante el Alcalde Municipal.
2. Acreditar la existencia y representación legal por más de 13 años al momento de solicitar el beneficio.

Para gozar del beneficio tributario consagrado para los inmuebles de propiedad de entidades sin ánimo de lucro de que trata el artículo 27-2 en sus numerales 4 y 5, el representante legal deberá presentar solicitud motivada acompañada del certificado de existencia y representación, de la Matricula Inmobiliaria; indicando la actividad social desarrollada, el tipo y número de beneficiarios; además, la información general del inmueble (número de matrícula inmobiliaria, dirección, propietario).

Que el propietario del inmueble se encuentre a paz y salvo en todo aspecto legal y fiscal.

(...)

ARTÍCULO 25-3. EXONERACIÓN A LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESTABLECIDAS EN EL MUNICIPIO DE PALMIRA. Exonérese por un término máximo de diez (10) años, del impuesto predial unificado hasta en un 100% a los predios destinados exclusivamente a

la educación de propiedad de las universidades públicas, la exoneración del impuesto de predial unificado no incluye el beneficio de exoneración de la sobretasa ambiental, sobretasa bomberil, sobretasa a la seguridad y cualquier otro que constituya recursos destinados a terceros’.

PARÁGRAFO 1º.- La Institución Educativa Pública Universitaria, a quien se le concede la precitada exención creará un programa de subsidios de matrícula y alimentación para estudiantes de estratos 1, 2 y 3 del Municipio de Palmira.

PARÁGRAFO 2º.- Para la escogencia de los estudiantes que serán beneficiados con los subsidios antes señalados, la Universidad exonerada conformara un Comité impar, quien tomará decisiones por mayoría y del cual será parte con voz y voto el Alcalde Municipal o su delegado, El Secretario de Hacienda o su delegado, El Secretario de Educación Municipal o su delegado y los dos (2) representantes de cada universidad. Dicho comité se encargará de definir su propio reglamento y de acuerdo a la necesidad establecer porcentajes para asignar los subsidios de matrícula y alimentación manifestados en este Acuerdo.

PARÁGRAFO 3º.- La Universidad Pública beneficiada con esta exención presentará anualmente informe escrito ante el Honorable Concejo Municipal de Palmira, en el cual expondrá la ejecución de dicho programa.

PARÁGRAFO 4º.- Para acogerse a los beneficios de que trata este Acuerdo, La Universidad Pública que se crea con derecho, deberá elevar petición al Alcalde Municipal, siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones:

- A. Cumplimiento de las normas en materia ambiental
- B. Cumplimiento del Estatuto de Uso del Suelo.
- C. Encontrarse a paz y salvo con el Municipio de Palmira en todo aspecto legal y Fiscal.

PARÁGRAFO 5º.- Una vez verificado el cumplimiento de los requisitos que anteceden, se suscribirá el correspondiente convenio entre el Ejecutivo Municipal y el Representante Legal de la Universidad Beneficiada con la exención de impuestos.

PARÁGRAFO 6º.- El incumplimiento de por lo menos una de las obligaciones establecidas en el presente acuerdo y demás normas concordantes, serán motivo de cancelación del beneficio de la exoneración en forma inmediata.

PARÁGRAFO 7º.- Las exoneraciones al impuesto predial unificado señaladas en este acuerdo no incluyen el beneficio de exoneración de la sobretasa ambiental, bomberil y cualquier otro que constituya recursos destinados a terceros” (Subrayados fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

87. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias,

será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

- d) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- e) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- f) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

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

CONCLUSIONES

El Marco conceptual para Entidades de Gobierno, señala que se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente, y que se reconocen como costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo puede medirse con fiabilidad.

Por otra parte, la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación establece que los ingresos con contraprestación son los que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios, entre otros. Además, el criterio para el reconocimiento de dichos ingresos se aplicará por separado a cada transacción, sin embargo, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación.

De otro lado, el Parágrafo 1º del artículo 25-3 del Decreto N°105 del 17 de junio de 2021, dispone que la Institución Educativa Pública Universitaria, a quien se le concede la precitada exención del impuesto predial, creará un programa de subsidios de matrícula y alimentación para estudiantes de estratos 1, 2 y 3 del Municipio de Palmira.

Teniendo en cuenta lo anterior y lo mencionado en las consideraciones, damos respuesta a sus inquietudes, así:

- Teniendo en cuenta la liquidación del impuesto predial realizado por el Municipio de Palmira y la aplicación normativa para acogerse a la exoneración de este impuesto ¿Se deberá realizar el registro contable de dicho valor?, si la respuesta es afirmativa cual sería la cuenta contable para realizar este registro.

Respuesta: De conformidad con lo señalado en el reconocimiento de los pasivos se concluye que no existe una obligación de pago del impuesto predial por cuanto existe una exoneración según el artículo 25-3. Exoneración de las universidades públicas en el Municipio de Palmira del Decreto No. 105 del 17 de junio de 2021, por consiguiente, la universidad no debe realizar ningún registro contable. No obstante, la universidad deberá reconocer los cobros realizados por el municipio que correspondan a recursos destinados a terceros, como lo señala el artículo mencionado.

- Como parte de la estructuración realizada por la sede, los estudiantes pueden comprar por medio de talonario almuerzos anticipados y su pago se realizará de forma electrónica a una cuenta bancaria dispuesta por la Universidad. ¿Cuál sería el registro contable de la venta de dichos talonarios, con el cual el estudiante adquiere un derecho a reclamar el almuerzo?

Respuesta: La universidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

- ¿Cuál sería el registro contable que se debe realizar para la adquisición de insumos y mano obra para la realización de los almuerzos?

Respuesta: La adquisición de insumos que serán consumidos para la prestación del servicio se registrará debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-

INVENTARIOS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Las erogaciones tanto de insumos, mano de obra y demás en que incurra la universidad y estén relacionadas directamente con la prestación del servicio de abastecimiento de los almuerzos se acumularán como costo al debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS o del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

- Registros contables que debe realizar la universidad cuando entregue el almuerzo al estudiante.

Respuesta: La universidad registrará el ingreso por la venta del almuerzo debitando el valor pagado por el estudiante en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Simultáneamente, registrará el costo total asociado al servicio de alimentación debitando la subcuenta 639090-Otros servicios de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS.

CONCEPTO No. 20241100027031 DEL 12-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los ajustes por diferencia en cambio en cuentas por pagar y baja en cuentas

Doctora
ALEJANDRA MOGOLLÓN BERNAL
 Secretaria General
 U.A.E. Unidad de Planeación de Infraestructura de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010033982 del 26 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

En el marco de las funciones de la UPIT, se han realizado las adquisiciones necesarias para adelantar, dirigir, preparar, elaborar, coordinar y planificar la infraestructura de transporte del país. En este sentido:

1. En diciembre del 2023 se adquirió la licencia Vissim Corredor (20 controladores) + Asignación dinámica + 1,000 Peatones. Incluye Mantenimiento por 1 año Incluye 1 año de Mantenimiento al proveedor de nacionalidad mexicana: PTV AMERICA LATINA SA DE CV con número de identificación R.F.C. PAL120109KDA.

2. La factura emitida por dicho proveedor fue de \$99.900.000 pesos colombianos IVA incluido, al momento de realizar la obligación No 78223 en el Sistema de Información Financiera SIIF se registró por dicho valor, el mismo valor por el que se expidió el Registro Presupuestal - RP No 45323 de fecha 14 de diciembre de 2023. Dicha cuenta quedo en

cuentas por pagar, procediéndose en el mes de enero del año 2024 a solicitar el PAC para realizar el pago. (ver anexo 1 – Factura)

3. El día 8 de febrero de 2024 con numero de Orden de pago 27550924 se realizó el pago con una tasa de cambio 3.954,69 lo que equivale a 25.261,09 USD-dólares, lo que generó una diferencia con la obligación de \$235,32. Esta diferencia actualmente se encuentra en la cuenta por pagar 2.4.01.01.001 Bienes y Servicios. (ver anexo 2 – Orden de pago).

A	B	C	D = (A/C)	E	F = (D x E)	G = (A - F)
Valor factura Emitida y Obligada en SIIF	Fecha de Pago	Tasa de cambio (08/02/2024)	Equivalencia en USD Dólar	Tasa de cambio del pago (08/02/2024)	Valor Pagado por tasa de cambio	Diferencia por tasa de cambio
99.900.000,00	8/02/2024	3.954,69	25.261,15	3.954,68	99.899.764,68	235,32

(...)

Con base en lo expuesto, elevamos la consulta de concepto técnico sobre el tratamiento contable que debemos realizar a dicha diferencia de los \$ 235,32 generados por la tasa de cambio, y nos puedan indicar:

1. ¿Cuál es la dinámica contable en el registro de diferencias en tasa de cambio ya sea por mayor o menor valor al registrado inicialmente?
2. ¿Cómo se realizarían las explicaciones necesarias en las notas a los estados financieros para revelar de manera fidedigna los hechos económicos ocurridos?
3. ¿Es procedente realizar una baja en cuentas, ya que de acuerdo con el marco normativo no se enfatiza que se pueda utilizar cuando exista una diferencia en cambio por moneda extranjera?
4. En caso de no ser procedente dar una baja de cuentas ¿Cuál sería la manera más fiable para reconocer dicha diferencia?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

3.6. Revelaciones

(...)

10. Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar, se revelará la ganancia reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

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

(...)

1.1. 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.

1.1.1. 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.

1.1.2. 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.

(...)

6. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor de mercado o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, a continuación, daremos respuesta a las preguntas:

Pregunta 1:

Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano y se reconocerá utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción. 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.

Ahora bien, las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Por lo cual, si la variación incrementa el valor a pagar, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR; en caso de que la variación disminuya el valor a pagar, la entidad deberá registrar contablemente un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, previa disminución del gasto por diferencia en cambio, si existiere.

Preguntas 2, 3 y 4:

Los pasivos son las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse de forma fiable.

En ese orden de ideas, la entidad deberá efectuar el reconocimiento como cuentas por pagar de las obligaciones originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere la salida de un flujo financiero a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Ahora bien, bajo el entendido de que la cuenta por pagar por el servicio de licenciamiento y mantenimiento adquirido por la entidad se origina en pesos colombianos, conforme a la factura anexa en la consulta, no es procedente aplicar la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera para el reconocimiento y medición posterior de esta obligación, sino que se dará aplicación a los criterios definidos en la Norma de cuentas por pagar.

La Norma de cuentas por pagar indica que la baja en cuentas de una cuenta por pagar se puede dar total o parcialmente cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor

renuncie a ella. En ese sentido, la entidad deberá evaluar si el saldo restante de la cuenta por pagar procedente de la licencia adquirida cumple con los criterios mencionados para proceder con la baja en cuentas y en ese momento deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditar la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por último, en caso de que la entidad determine proceder con la baja en cuentas de la obligación revelará la ganancia reconocida y las razones de su baja en cuentas.

CONCEPTO No. 20241100027051 DEL 12-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Gastos de transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de bienes de consumo adquiridos para ser entregados a la comunidad Reconocimiento contable de bienes de consumo adquiridos para uso administrativo de la entidad Subcuenta y cuenta contable a utilizar para el reconocimiento de activos adquiridos que estarán en la entidad por un término menor a doce (12) meses antes de entregarse en comodato a la comunidad y a otras entidades Cancelación del saldo de la subcuenta 151421-Dotación a trabajadores

Doctor
 ANDRES MAURICIO OLARTE VALDERRAMA
 Jefe de Oficina de Contabilidad
 Departamento del Quindío
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010033572 del 24 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad pregunta:

1. ¿Cuál es el procedimiento contable de los bienes de consumo para las entidades territoriales haciendo referencia al manejo del grupo 15-INVENTARIOS, cuando estos bienes son entregados a la comunidad y también cuando son para uso administrativo de la entidad?

2. ¿Las compras de activos que no van a permanecer por más de 12 meses en la entidad, ya que serán entregados en comodato a la comunidad o transferencia a otra entidad, se

deben contabilizar en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS o a la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA?

3. Según instrucciones de la Contaduría General de la Nación, la cuenta 151421-Dotación a trabajadores no se puede reflejar en los informes trimestrales, por lo cual se solicita concepto en relación con la posibilidad de cancelar el saldo contra resultados del ejercicio.

En comunicación telefónica del 8 de agosto de 2024, el doctor Andrés Mauricio Olarte Valderrama indica que en relación con los bienes a los cuales hace referencia en la pregunta 2, corresponden a bienes que son adquiridos por la entidad para ser entregados en comodato, pero que permanecen en la entidad por un periodo menor a los 12 meses mientras se realiza el perfeccionamiento del contrato de comodato con los terceros.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a

través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.5. Baja en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

(...)

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe las cuentas 1635 y 1637 de la siguiente manera:

1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA: "Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la entidad durante más de 12 meses para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva".

1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS: "Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades".

La Resolución 417 de 2023, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

"ARTÍCULO 2º. Eliminar las siguientes cuentas y subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO 3. El saldo de las demás subcuentas eliminadas de la clase 1-ACTIVOS se dará de baja en cuentas afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

(...)

ARTÍCULO 5. VIGENCIA. 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 tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2024.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1. Las entidades de gobierno tendrán hasta el 31 de marzo de 2024 para ajustar los sistemas de información de acuerdo con las modificaciones al Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, prescritas en la presente Resolución" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera

obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece entre otros los siguientes requisitos para evaluar quien tiene el control del bien entregado: a) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, b) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, c) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, d) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y, e) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Adicionalmente señala que los gastos corresponden a los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que se reconocerán en esta categoría: i) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; ii) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; iii) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y iv) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Ahora bien, la Norma de inventarios establece que se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, que se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios o de consumirse en la prestación de servicios que generen ingresos de transacciones con contraprestación.

De conformidad con lo anterior, a continuación, se describe el tratamiento contable a aplicar para cada una de las situaciones planteadas en su consulta, así:

1. Reconocimiento contable de bienes de consumo adquiridos para ser entregados a la comunidad

Cuando la entidad realice la entrega de bienes reconocidos como inventarios a la comunidad, deberá atender a lo señalado en la Norma de gastos de transferencias y subvenciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la cual señala que se reconocerán como gastos de subvenciones, la entrega de activos no monetarios a terceros,

distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado.

Así las cosas, por la entrega de bienes de consumo a la comunidad, la entidad reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando pierda el control de los activos, registrando un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.

2. Reconocimiento contable de bienes de consumo adquiridos para uso administrativo de la entidad

La Norma de inventarios establece que se reconocerán dentro de esta clasificación, entre otros, los bienes que se consuman en la producción de bienes que serán vendidos o en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

En este sentido, las actividades administrativas de una entidad no están asociadas con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, por lo tanto, las compras de bienes de consumo que se utilizarán para el desarrollo de este tipo de actividades, no se reconocen como inventarios, si no que corresponden al reconocimiento de un gasto en el resultado del periodo en la clase contable 5-GASTOS. Adicionalmente, la entidad podrá implementar los mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión y administración de los bienes adquiridos.

3. Subcuenta y cuenta contable a utilizar para el reconocimiento de activos adquiridos que estarán en la entidad por un término menor a doce (12) meses y que posteriormente serán entregados en comodato

En atención al principio contable de esencia sobre forma, definido por el Marco Conceptual, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de los bienes adquiridos que estarán en la entidad por un término menor a doce (12) meses y que posteriormente serán entregados en comodato, le corresponde a la entidad realizar juicios profesionales que le permitan evaluar las características de los bienes y de los contratos de comodato bajo los cuales serán entregados, con el fin de determinar el procedimiento contable adecuado.

Teniendo en cuenta lo anterior, la entidad deberá identificar cuál de las siguientes situaciones le aplica:

a. Reconocimiento contable de bienes adquiridos que inicialmente estarán en la entidad por un término menor a doce (12) meses y que posteriormente serán entregados en comodato sin transferencia del control al comodatario.

Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial de la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, el comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, y seguirá aplicando la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior del bien.

En este sentido, una vez la entidad determine que los bienes adquiridos cumplen con la definición de activo y que no se realizará la transferencia del control de los bienes cuando se perfeccione el contrato de comodato, y la entidad identifique que los bienes cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo, deberá aplicar lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Así las cosas, en el momento de la compra de los bienes, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

b. Reconocimiento contable de bienes adquiridos que estarán en la entidad por un término menor a doce (12) meses y que posteriormente serán entregados en comodato con transferencia del control al comodatario.

Cuando se perfecciona un contrato de comodato en el cual se transfiere el control de los bienes al comodatario, el comodante debe dar de baja en cuentas los bienes en sus estados financieros.

En este sentido, una vez la entidad determine que los bienes adquiridos cumplen con la definición de activo y que con el perfeccionamiento del contrato de comodato se realizará la transferencia del control de los bienes, la entidad deberá reconocerlos como un inventario.

Así las cosas, en el momento de la compra de los bienes, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Por último, es preciso señalar, que no se podrán reconocer los bienes adquiridos en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, por cuanto solo se podrán registrar en esta cuenta los activos no explotados de propiedad de la entidad contable pública que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal, y no son objeto del cálculo de la depreciación.

4. Tratamiento contable para la cancelación del saldo de la subcuenta 151421-Dotación a trabajadores

En atención a lo establecido en la Resolución 417 de 2023, emitida por la CGN, el saldo de la subcuenta eliminada 151421-Dotación a trabajadores de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, se debió dar de baja en cuentas afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20241100027071 DEL 12-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de los bienes que ingresan al inventario al ser declarados a favor de la Nación. Realización de avalúos para bienes reconocidos como inventarios, metodologías y periodicidad de los mismos. Personas idóneas para realizar avalúos.

Doctora
 ISOLIA LOZANO CASTRO
 Coordinadora Grupo de Gestión Económica y Financiera
 U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010034382 del 02 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta la respuesta recibida mediante radicado CGN: 20241100021201 del 20 de junio de 2024, y toda vez que la misma no absuelve la consulta realizada por la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas en adelante UAEGRTD identificada con NIT 900.498.879-9, nos permitimos nuevamente formular las inquietudes de forma precisa, de conformidad con los antecedentes descritos en nuestra solicitud con radicado 20241100021201 del pasado 22 de mayo de 2024 (Anexo); así:

1. ¿Es posible realizar la valoración comercial a través de una metodología de actualización de los avalúos comerciales ya existentes para los bienes inmuebles que pertenecen al Inventario del Fondo de la Unidad y el Patrimonio Autónomo, con el fin de realizar los registros contables en los Estados Financieros de la UAEGRTD, utilizando la información

de índices dadas por entidades como el DANE, IGAC y los informes de Observatorios Inmobiliarios y otros, con el fin de modelar en términos econométricos y estadísticos el posible incremento en los valores comerciales de los predios?

2. ¿Para los predios que ingresan al Inventario del Fondo de la Unidad, puede realizarse el mismo procedimiento ya señalado, pero basarse en los valores catastrales vigentes de los predios?

La propuesta metodológica se sustenta en que los índices a emplear contengan información relacionada con el mercado inmobiliario y otra de tipo secundario, lo anterior permitirá conformar bases de datos para su posterior análisis en pro de obtener ya sea: modelos econométricos, estadísticos e índices, que den como resultados el valor comercial ya sea de forma individual o por mezclas de éstos, para contar con los valores actualizados de los avalúos comerciales, es importante indicar que este desarrollo busca es la masividad, por lo tanto no plantea la inspección a cada predio.

3. ¿Cuáles son las metodologías aceptadas por la Contaduría para la realización de la actualización del valor contable de los avalúos de los bienes inmuebles, teniendo en cuenta que los mismos serán destinados para ser entregados a las víctimas?

4. ¿Cuál es la periodicidad con la que debe realizarse la actualización del valor contable de los avalúos y/o la respectiva vigencia de los avalúos?

5. ¿Los avalúos de los bienes inmuebles solamente pueden ser realizados por evaluadores certificados conforme a la Ley 1673 de 2013, por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones; o además de contar con su respectivo registro abierto de evaluador, ¿deben pertenecer algún cuerpo colegiado como una lonja de propiedad raíz?”.

En comunicación telefónica del 22 de julio de 2024, la doctora Yaneth Corredor Echeverría, Contadora de la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, aclara la siguiente información:

Los bienes a los que se refiere corresponden a aquellos que han sido declarados en favor de la Nación y son recibidos por la entidad para ser entregados a los beneficiarios de la restitución, por lo cual la entidad los clasifica contablemente como inventarios, dado que serán entregados a título gratuito.

La solicitud respecto a los avalúos se realiza dado que la Contraloría en el proceso de auditoría a los estados financieros de la entidad ha indicado que no se han realizado los avalúos de manera anual y su incorporación en el valor de los bienes. Por lo cual, la entidad desea conocer cada cuánto se deben hacer avalúos a los bienes, cuáles son las metodologías permitidas por la CGN para la realización de los avalúos y quienes son las personas que pueden hacer estos avalúos.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece:

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

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

La Ley 298 de 1996, señala:

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

(...)

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos

incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

111. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

112. Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

113. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

114. El potencial de servicio de un activo es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.3. Medición posterior

(...)

22. Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, así como los que se tengan para transformar o consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser vendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

(...)

25. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta afectará el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido.

Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

19. Los activos declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, menciona:

“1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, esta se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. No obstante, cuando la diferencia se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864- Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035- Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en las conclusiones del concepto emitido con radicado CGN No 20241100021201 del 20 de junio de 2024, dirigido a la doctora Yaneth Corredor Echeverría, Contadora de la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, se indica:

“(…) si la sociedad fiduciaria actualiza el valor de los bienes entregados para su administración, le corresponderá a la entidad que controla los recursos reconocer el mayor valor obtenido respecto de los derechos en fideicomiso mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

En caso de que los derechos en fideicomiso disminuyan, este menor valor se registrará mediante un débito en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO”.

CONCLUSIONES

A continuación, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en su consulta conforme con las consideraciones expuestas.

Preguntas 1, 3 y 4. Realización de avalúos para bienes reconocidos como inventarios, metodologías y periodicidad de los mismos.

De conformidad con las consideraciones expuestas, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno no señala el uso de avalúos comerciales o catastrales para la medición posterior de los bienes inmuebles que son reconocidos como inventarios en la información financiera de la entidad, puesto que de acuerdo con lo señalado en la Norma de inventarios, los bienes que controla la entidad para ser entregados de manera gratuita a terceros se deben medir, con posterioridad a su reconocimiento, por el menor entre el costo y el costo de reposición.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el costo de reposición se entiende como la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o como los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio en el momento de la medición, por lo cual, un avalúo comercial o catastral no corresponde al costo de reposición de los inventarios que se distribuirán a título gratuito.

Por lo anterior, la CGN no cuenta con metodologías aceptadas para la realización de la actualización del valor contable de los bienes inmuebles a través de avalúos, ni señala una periodicidad con la que debe realizarse la medición de estos avalúos.

Pregunta 2. Reconocimiento de los bienes que ingresan al inventario al ser declarados a favor de la Nación.

La entidad atenderá los lineamientos de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación para el reconocimiento de los bienes que sean declarados a favor de la Nación y entregados a la entidad para su posterior entrega a título gratuito a los beneficiarios de la restitución.

Para ello, la entidad reconoce los bienes recibidos debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y acreditando la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. El valor por el cual se reconocen los bienes recibidos será en primer lugar el valor de mercado que estos tengan; en caso de que no sea posible obtener este valor la medición se hará por el costo de reposición del bien; y si no es factible obtener las anteriores mediciones, su reconocimiento se hará por el valor en libros que hubieran tenido previamente.

Cuando la entidad entregue los bienes al patrimonio autónomo que ha creado, aplica lo indicado en el numeral 1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En caso de que la fiducia realice actualización del valor de los bienes que fueron entregados por la entidad, le corresponde a la entidad aplicar lo señalado en las conclusiones del concepto emitido con radicado CGN No 20241100021201 del 20 de junio de 2024. Si la fiducia no efectúa actualización del valor de los bienes, no será necesario que la entidad afecte el valor reconocido en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Pregunta 5. Personas idóneas para realizar avalúos.

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

Así las cosas, la CGN no es competente para pronunciarse respecto a las personas que son idóneas para realizar avalúos en las entidades, por lo cual, se informa que se dio traslado

de la solicitud a la Superintendencia de Industria y Comercio mediante radicado CGN N° 20241030026541 del 08 de agosto de 2024.

CONCEPTO No. 20241100027081 DEL 12-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable del pago de estampilla correspondiente a vigencias anteriores

Doctora
 LORENA ANDREA SIERRA SANDOVAL
 Coordinadora Gestión Financiera
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100034502 del 2 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Logística de las Fuerzas Militares - Regional Suroccidente, fue sancionada tributariamente por la no presentación y pago de la estampilla pro universidad del pacifico en vigencias anteriores al año 2024, por parte de la Gobernación del Valle del Cauca. Por lo anterior solicito orientación ya que existe duda en la contabilización de la cuenta por pagar. Toda vez que no sabemos si se afecta el gasto o si se debe afectar el patrimonio”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

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.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye que se deben reconocer como pasivos las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse de forma fiable.

En ese orden de ideas, la entidad debió reconocer como cuentas por pagar el valor de los tributos a los que se refiere en la consulta en las vigencias correspondientes. Ahora bien, dado que la entidad no realizó el reconocimiento de las cuentas por pagar teniendo la obligación de la cual se esperaba la salida de un flujo financiero, deberá corregir el error debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS

ANTERIORES y acreditando la subcuenta 244035-Estampillas de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Cabe aclarar, que atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100027301 DEL 13-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes inmuebles recuperados

Doctor
HÉCTOR FABIO VARGAS GONZÁLEZ
 Coordinador GIT Administración de Bienes
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010034592 del 3 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a su comunicación con radicado interno MINTIC No. 241047041 del 19 de junio del 2024, se procede a dar respuesta a su solicitud, actuando conforme a los términos contemplados en el artículo 14 de la ley 1437 del 2011, regulada y sustituida por el artículo 1 de la ley 1755 del 2015, así:

1. En el entendido de que el bien inmueble objeto de consulta se desincorporó en el año 2021, fecha posterior a la fecha de transición para la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indicar qué alternativa de medición utilizó el Ministerio para determinar el valor inicial de este bien inmueble en el estado de situación financiera a 01 de enero de 2018, de acuerdo con lo señalado en el Instructivo No 002 de 2015.

Respuesta: De conformidad con lo revelado en las Notas a Los Estados Financieros del Ministerio de TIC vigencia 2018, el criterio de reconocimiento para la Propiedad, Planta y Equipos se realizó con base en el instructivo No 002 de 2015, mediante la alternativa descrita en el punto 1, inciso i del numeral 1.1.9. propiedades, planta y equipo. Por el cual se mantiene el activo por el inicialmente reconocido.

2. ¿Cuál era el valor en libros del bien inmueble en el momento en que se dio de baja en la información financiera por la presunta inexistencia? Por favor, precisar el valor del bien, la depreciación y el deterioro, estos dos últimos si existían.

Respuesta: El saldo en libros que registraba el bien inmueble denominado Ancuya en el momento en que se dio de baja es como se describe en el siguiente cuadro así:

Placa	Nombre	Costo histórico	Ajuste reconocimiento inicial	Depreciación	Saldo en libros 17/12/2021
01-59883-1	Edificación Ancuya (Nariño)	\$83.370.000	\$14.609.221	\$9.097.559,62	\$88.881.661,38
01-59884	Terreno Ancuya (Nariño)	\$108.810.000	\$19.067.162		\$127.877.162

3. ¿El motivo por el cual fue desincorporado el bien de la información financiera pudo obedecer a un error? Entendiendo como tal, la omisión e inexactitud que se presenta en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Respuesta: En virtud de la aplicación del concepto No. 20211100069481 del 02 de septiembre de 2021- emitido por Contaduría General de la Nación, se realizó una depuración contable, por el cual se dio de baja el bien inmueble denominado Ancuya en cuentas de Propiedades, planta y equipo, por ser un bien inmueble con presunta inexistencia física o sin ubicación física; es decir, que no cumplía con los requisitos (control) para estar registrados en las cuentas de PPYE para luego ser trasladados a cuentas de orden mientras culminaba el saneamiento administrativo y/o jurídico a lugar. Dicha operación se realizó con afectación de la cuenta 310902002 -Corrección de error en periodos contables anteriores como contrapartida”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 4808 así:

4808-INGRESOS DIVERSOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, el cual puede medirse fiablemente y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Así las cosas, si producto de la gestión que adelantó la Dirección Jurídica, la entidad recuperó el control de los bienes inmuebles en el periodo actual y en este sentido cumplen con la definición de activo, la entidad deberá reconocer el hecho económico por el valor en libros que tenían los bienes en el momento de su baja en cuentas.

Por otra parte, para el caso del bien inmueble denominado “Edificación Ancyua (Nariño)”, la entidad deberá recalcular el valor de la depreciación acumulada relacionada con el periodo transcurrido entre el momento en el que se realizó la baja en cuentas del activo y el momento de su reincorporación por recuperar el control sobre el mismo.

Para tal efecto, la entidad registrará un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la diferencia se registrará con un crédito en la subcuenta 480866-Recuperación de activos no financieros dados de baja en periodos anteriores de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con posterioridad al reconocimiento de los bienes inmuebles recuperados, la entidad los medirá por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100027321 DEL 13-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de transferencias cuando existen o no estipulaciones. Aplicación del principio de devengo en el reconocimiento de transferencias. Aplicación del principio de devengo en el reconocimiento de trasferencias amparadas en vigencias futuras.

Doctora
ANGELA MARÍA PANTOJA MORALES
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Transporte
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010034782 del 4 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El artículo 1º de la Ley 161 de 1994, expresa que ‘Organizarse la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena, cuya sigla será Cormagdalena, creada por el artículo 331 de la Constitución Política, como un ente corporativo especial del orden nacional con autonomía administrativa, presupuestal y financiera, dotado de personería jurídica propia, el cual funcionará como una Empresa Industrial y Comercial del Estado sometida a las reglas de las Sociedades Anónimas, en lo no previsto por la presente Ley’.

(...)

El artículo 17 de la misma Ley, en relación con el Patrimonio y rentas de Cormagdalena, determina que ‘El patrimonio y las rentas de la Corporación, estarán conformados por:

a) Las sumas que por diferentes conceptos se apropien a su favor en los presupuestos de la Nación de las entidades territoriales o de cualquier entidad pública;

m) Las partidas que el Gobierno Nacional incluía en el presupuesto de gastos e inversiones de la Nación, para el funcionamiento de la Dirección General de Navegación y Puertos del Ministerio de Transporte y cuyas funciones asume la Corporación, en lo que respecta al Río Magdalena y el Canal del Dique’.

De otro lado, mediante la Ley 2276 de 2022, se decretó el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2023.

Mediante el Decreto 2590 de 2022 ‘Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2023, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos’ se apropió en la Unidad 2401 del Ministerio de Transporte la suma de CIENTO OCHENTA Y TRES MIL SETECIENTOS TRECE MILLONES CIENTO OCHENTA Y UN MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y CINCO PESOS M/CTE (183.713.181.655) recursos con situación de fondos – CSF, los cuales son objeto de la presente transferencia para la Corporación Autónoma Regional del Río Grande del Magdalena – CORMAGDALENA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 161 de 1994.

Mediante la Resolución 20233040002905 del 26 de enero de 2023, expedida por el Ministerio de Transporte se asignan los recursos a transferir a Cormagdalena durante la vigencia 2023.

Al interior del Ministerio de Transporte, la Secretaría General mediante memorando solicita a la Subdirección Administrativa y Financiera realizar el giro de los recursos a Cormagdalena de acuerdo con las necesidades de recursos de esta última y de acuerdo con la disponibilidad en el Plan Anual Mensualizado de Caja – PAC, previa verificación de que Cormagdalena hubiera ejecutado la mayor parte los recursos se le giraron con anterioridad. La citada resolución expresa que:

‘ARTÍCULO PRIMERO. Transferir y ordenar el pago de CIENTO OCHENTA Y TRES MIL SETECIENTOS TRECE MILLONES OCHENTA Y UN MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y CINCO PESOS M/CTE (183.713.181.655), a la Corporación Autónoma Regional del Río Grande del Magdalena-CORMAGDALENA (...); Recursos corrientes con situación de fondos – CSF por valor de \$183.713.181.655, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 161 de 1994.

ARTÍCULO SEGUNDO: Los recursos transferidos deberán ser incorporados en el Presupuesto de la Corporación Autónoma Regional del Río Grande del Magdalena-CORMAGDALENA.

ARTÍCULO TERCERO: El giro de los recursos se hará de conformidad con la disponibilidad del Programa Anual mensualizado de Caja – PAC, aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, (...).

ARTÍCULO CUARTO: Informe. El Ministerio de Transporte podrá solicitar en cualquier momento a CORMAGDALENA, información relacionada con la ejecución de los recursos transferidos indicados en la presente Resolución’.

De otro lado, mediante la Resolución 20233020037765 del 04 de septiembre de 2023, el Ministerio de Transporte asigna unos recursos del presupuesto de funcionamiento a Cormagdalena, derivado de un cupo de vigencias futuras aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP, (...).

(...)

El artículo 2º de dicha Resolución expresa que ‘Los recursos transferidos deberán ser incorporados al presupuesto de la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena – CORMAGDALENA, para que esa Empresa contrate con autorización de cupo de vigencias Futuras desde 2024 hasta 31 de julio de 2026, las obras de dragado de mantenimiento del canal navegable del Río Magdalena desde Barrancabermeja-Santander hasta su desembocadura en bocas de ceniza en Barranquilla-Atlántico autorizado por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (...)’.

El artículo tercero del mismo acto administrativo, respecto al Giro de los recursos, señala que ‘El giro de los recursos se sujetará a la disponibilidad del Programa Anual de manera mensual de Caja – PAC, aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, (...)’.

Adicionalmente, se menciona que los recursos transferidos por el Ministerio de Transporte y no comprometidos por CORMAGDALENA son reintegrados por esta última a la Dirección General del Tesoro Nacional-DTN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP.

En ese orden de ideas se consulta:

1. ¿Las transferencias realizadas por el Ministerio de Transporte a Cormagdalena se consideran condicionadas o no condicionadas?
2. Para efectos de la causación (devengo) ¿estas transferencias deben reconocerse con la expedición del acto administrativo al inicio de la vigencia el cual ordena el pago de los recursos incorporados en el presupuesto del Ministerio de Transporte para la respectiva vigencia o con la expedición de la comunicación interna que ordena el giro efectivo de los recursos en la medida en que Cormagdalena los requiere?
3. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a la transferencia de recursos que son amparados con vigencias futuras y si estos deben, por efectos del principio de devengo, reconocerse con la Resolución que asigna los recursos para varias vigencias, o si debe reconocerse con el documento interno (memorando) emitido que ordena a la Subdirección Administrativa y Financiera el giro efectivo de los recursos?’.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución a la entidad transferidora cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad que transfirió el activo impone restricciones, esta reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o pierda el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. ¿Las transferencias realizadas por el Ministerio de Transporte a Cormagdalena se consideran condicionadas o no condicionadas?

De acuerdo con la Norma de gastos de transferencias y subvenciones, se reconocen como tales los activos que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio. Dichos gastos pueden estar sujetos a estipulaciones, es decir, especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño.

La obligación de desempeño implica que el receptor, en este caso Cormagdalena, deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo

transferido para un propósito concreto. En ese sentido pueden originarse restricciones o condiciones.

Las restricciones surgen cuando la entidad receptora de los recursos no los usa o consume como se especifica, y aun así no debe devolver los recursos a la entidad transferidora; mientras que las condiciones se originan cuando la entidad receptora, al no usar o consumir los recursos como se especifica, debe devolverlos.

Adicionalmente es importante considerar que, para que exista una transferencia condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse.

Teniendo en cuenta lo anterior para este caso en particular, el Ministerio de Transporte y Cormagdalena deben establecer conjuntamente si existen o no estipulaciones en la transferencia y en caso de existir si se tratan de restricciones o condiciones, de manera que no se vea afectado el adecuado reconocimiento del hecho económico por parte de ambas entidades.

PREGUNTA 2. ¿Estas transferencias deben reconocerse con la expedición del acto administrativo al inicio de la vigencia el cual ordena el pago de los recursos incorporados en el presupuesto del Ministerio de Transporte para la respectiva vigencia o con la expedición de la comunicación interna que ordena el giro efectivo de los recursos en la medida en que Cormagdalena los requiere?

Atendiendo al principio de devengo, contenido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, es decir, el Ministerio de Transporte debe reconocer en su información financiera la transferencia cuando surja la obligación con Cormagdalena a través del acto administrativo.

PREGUNTA 3. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a la transferencia de recursos que son amparados con vigencias futuras y si estos deben, por efectos del principio de devengo, reconocerse con la Resolución que asigna los recursos para varias vigencias, o si debe reconocerse con el documento interno (memorando) emitido que ordena a la Subdirección Administrativa y Financiera el giro efectivo de los recursos?"

Tal como se indicó en la respuesta a la pregunta anterior, de acuerdo con el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, es decir, el Ministerio

de Transporte debe reconocer la transferencia cuando surge la obligación a través del acto administrativo.

Así mismo, con base en el principio de esencia sobre forma, la obligación se reconoce atendiendo a su esencia económica, en este caso, aunque los recursos se encuentren amparados en vigencias futuras, la obligación de efectuar la transferencia se reconoce con la expedición del acto administrativo.

En ese sentido, el reconocimiento de dicha transferencia dependerá de lo que hayan determinado las partes de acuerdo con la respuesta a la primera pregunta así:

- Si no existen estipulaciones o si dichas estipulaciones corresponden a restricciones, el Ministerio de Transporte reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

- Si existen estipulaciones y estas son condiciones, el Ministerio reconocerá inicialmente un activo diferido debitando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Posteriormente, el Ministerio reconocerá un gasto en el resultado del periodo, disminuyendo el activo diferido en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

CONCEPTO No. 20241100028081 DEL 16-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los decomisos preventivos y definitivos a cargo de las Corporaciones Autónomas Regionales

Doctora
CLAUDIA PATRICIA CARVAJAL MANTILLA
 Profesional especializado
 Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010034742 del 04 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me permito solicitar su colaboración para obtener concepto por parte de la Contaduría General de la Nación, respecto a que Reconocimiento contable deben efectuarse en las Corporaciones Autónomas Regionales cuando se realizan decomisos preventivos y/o definitivos de madera, dando cumplimiento a sus funciones como autoridad ambiental. Las acciones realizadas por la CDMB son:

Decomiso Y Aprehensión Preventivos: Consiste en la aprehensión material y temporal de los especímenes de fauna, flora, recursos hidrobiológicos y demás especies silvestres exóticos y el de productos, elementos, medios, equipos, vehículos, materias primas o implementos utilizados para cometer la infracción ambiental o producida como resultado de la misma.

Decomiso Definitivo: Es la sanción administrativa impuesta por la autoridad ambiental mediante acto administrativo motivado, que consiste en la aprehensión material y definitiva sobre aquellos especímenes de especies exóticas silvestres de fauna y flora terrestre o acuática, y de los productos, elementos, medios e implementos utilizados para infringir las normas ambientales, en los términos que señalan la Ley 1333 de 2009 el

parágrafo del artículo 38, el numeral 5 del artículo 40 y en el art 47; y en el Decreto Ley 2811 de 1974 y sus decretos reglamentarios”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1333 de 2009, por la cual se establece el procedimiento sancionatorio ambiental y se dictan otras disposiciones, estipula:

“TITULO V

MEDIDAS PREVENTIVAS Y SANCIONES

ARTÍCULO 32. Carácter de las medidas preventivas. Las medidas preventivas son de ejecución inmediata, tienen carácter preventivo y transitorio, surten efectos inmediatos, contra ellas no procede recurso alguno y se aplicarán sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar.

(...)

ARTÍCULO 36. Tipos de medidas preventivas. El Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, las Corporaciones Autónomas Regionales, las de Desarrollo Sostenible y las Unidades Ambientales de los grandes centros urbanos, los establecimientos públicos que trata la Ley 768 de 2002 y la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales, impondrán al infractor de las normas ambientales, mediante acto administrativo motivado y de acuerdo con la gravedad de la infracción alguna o algunas de las siguientes medidas preventivas:

Amonestación escrita.

Decomiso preventivo de productos, elementos, medios o implementos utilizados para cometer la infracción.

Aprehensión preventiva de especímenes, productos y subproductos de fauna y flora silvestres.

(...)

PARÁGRAFO. Los costos en que incurra la autoridad ambiental por la imposición de las medidas preventivas como almacenamiento, transporte, vigilancia, parqueadero, destrucción, demolición, entre otros, serán a cargo del infractor.

(...)

ARTÍCULO 38. Decomiso y aprehensión preventivos. Consiste en la aprehensión material y temporal de los especímenes de fauna, flora, recursos hidrobiológicos y demás especies silvestres exóticas y el de productos, elementos, medios, equipos, vehículos, materias primas o implementos utilizados para cometer la infracción ambiental o producido como resultado de la misma.

Cuando los elementos aprehendidos representen peligro para la salud humana, vegetal o animal, la autoridad ambiental procederá de inmediato a su inutilización, destrucción o incineración a costa del infractor. Los productos perecederos que no puedan ser objeto de almacenamiento y conservación podrán ser entregados para su uso a entidades públicas, de beneficencia o rehabilitación, previo concepto favorable de la entidad sanitaria competente en el sitio en donde se hallen los bienes objeto del decomiso. En caso contrario, se procederá a su destrucción o incineración, previo registro del hecho en el acta correspondiente.

(...)

PARÁGRAFO 2º. El uso de los elementos decomisados se comunicará previamente a los sujetos involucrados en el trámite sancionatorio, sin que frente a esta decisión proceda recurso alguno en la vía gubernativa. El uso se suspenderá en forma inmediata en caso de que la autoridad ambiental decida levantar la medida preventiva, o por la terminación del procedimiento sancionatorio sin que se declare la responsabilidad administrativa del presunto infractor. Lo anterior, sin perjuicio de que se acuerde con el titular del bien la prolongación del uso a cualquier título en la atención de la obra o necesidad respectiva.

PARÁGRAFO 3º. A partir del momento en que se autorice el uso, la entidad pública o privada que utilice los bienes decomisados deberá hacerse cargo de los gastos de transporte, combustible, parqueadero, cuidado, impuestos y mantenimiento preventivo y correctivo que se requieran, los cuales en caso de que el procedimiento administrativo sancionatorio concluya sin la declaratoria de responsabilidad del presunto infractor, no podrán ser cobrados al titular del bien como condición para su devolución.

(...)

ARTÍCULO 40. Sanciones. Las sanciones señaladas en este artículo se impondrán como principales o accesorias al responsable de la infracción ambiental. El Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, las Corporaciones Autónomas Regionales, las de Desarrollo Sostenible, las Unidades Ambientales de los grandes centros urbanos a los que se refiere el artículo 66 de la Ley 99 de 1993, los establecimientos públicos que trata el artículo 13 de la Ley 768 de 2002 y la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales, impondrán al infractor de las normas ambientales, de acuerdo con la gravedad de la infracción mediante resolución motivada, alguna o algunas de las siguientes sanciones:

(...)

5. Decomiso definitivo de especímenes, especies silvestres exóticas, productos y subproductos, elementos, medios o implementos utilizados para cometer la infracción.

(...)

ARTÍCULO 47. Decomiso definitivo de productos, elementos, medios o implementos utilizados para cometer la infracción. Consiste en la aprehensión material y definitiva de los productos, elementos, medios e implementos utilizados para infringir las normas ambientales.

Una vez decretado el decomiso definitivo, la autoridad ambiental podrá disponer de los bienes para el uso de la entidad o entregarlos a entidades públicas para facilitar el cumplimiento de sus funciones, a través de Convenios Interinstitucionales que permitan verificar la utilización correcta” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la

capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

(...)

19. Los activos declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para reconocer un activo la entidad debe atender a los siguientes requerimientos: i) control, ii) generación de beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Respecto al control del activo, puede asumirse a través de la titularidad legal, pero esta no es suficiente, por lo que también se deben considerar aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad de restringirlo, y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

En este sentido, mientras se trate de un decomiso preventivo, que consiste en la aprehensión material y temporal, y que no conlleven a su inutilización, destrucción o incineración a costa del infractor, la Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga registrará este hecho mediante un débito en la subcuenta 839008-Decomisos por infracciones al medio ambiente de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por el contrario de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y así mismo lo relevará en las notas a los estados financieros.

Por otra parte, si el decomiso es definitivo al darse la aprehensión material y definitiva de los productos, elementos, medios e implementos utilizados para infringir las normas ambientales, cuando la Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga expida la resolución motivada o el correspondiente acto administrativo, atendiendo a la Norma ingresos de transacciones sin contraprestación reconocerá estos bienes decomisados como declarados a favor de la Nación y los registrará como parte de sus activos mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20241100028131 DEL 16-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de depósitos judiciales producto de embargos realizados por la entidad en virtud del procedimiento administrativo de cobro coactivo

Doctora
 NATALIA VIRGINIA REINA CUERVO
 Profesional de Apoyo
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010035852 del 12 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía está facultada según la Ley 1066 del 2006 a ejercer jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, sigue el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario, en dicho procedimiento está la constitución de títulos de depósitos judiciales. Por lo anterior, se solicita información respecto del reconocimiento contable de dichos depósitos los cuales se constituyen como garantía de pago por usuarios que tienen cuentas a favor de la Corporación”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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

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

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, lo que implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

De acuerdo con lo anterior, los recursos embargados a terceros por la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía mientras esta adelanta procedimientos administrativos de cobro coactivo no cumplen los criterios para su reconocimiento como activos, dado que

la entidad no ostenta el control sobre los mismos. En este sentido, dichos recursos no deberán ser objeto de reconocimiento como activos hasta tanto finalice el procedimiento administrativo de cobro coactivo y la entidad pueda disponer de los mismos, en atención a que será en dicho momento en que la entidad ostentará su control.

Así las cosas, para efectos de control, la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía registrará los depósitos judiciales en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor que se encuentre consignado en la cuenta de depósitos judiciales.

De esta manera, si al finalizar el procedimiento administrativo de cobro coactivo, los recursos embargados se utilizan para pagar cuentas por cobrar a favor de la Corporación, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditarán las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que reciba la entidad para el pago de sus acreencias, y adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras.

CONCEPTO No. 20241100028251 DEL 16-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cuentas por pagar que son objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho

Doctora
 JENIFER ANDREA SALAZAR MORENO
 Contratista
 E.T. Gestión Financiera - Sección Contabilidad
 Fondo de Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010034932 del 05 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Adaptación en atención al artículo 2.5.4.1.2.2 del Decreto 1075 del 2015, semestralmente realiza la transferencia del valor retenido por concepto de Estampilla Pro-Unal al Ministerio de Educación, sin embargo, se identificaron unos actos administrativos expedidos por la DIAN y notificados al Fondo en vigencias pasadas, donde informan que la entidad presenta valores pendientes por transferir por concepto de Estampilla, cabe mencionar que dichas Resoluciones se les interpusieron recursos de reconsideración las cuales fueron resueltos por la DIAN, en algunos casos con aceptación de valores disminuyendo el valor de cobro y en otros casos inadmitiendo el recurso.

(...)

Una vez resuelto los recursos de reconsideración por parte de la DIAN, el Fondo procedió a interponer el proceso de nulidad y restablecimiento de las Resoluciones de cobro. Cabe mencionar que estos procesos se encuentran registrados en la plataforma Ekogui como procesos a favor de la entidad y contablemente el Fondo tiene un reconocimiento en la cuenta 2701 – LITIGIOS Y DEMANDAS.

Por otro lado, se recibió las siguientes comunicaciones del Municipio Nuevo Gramalote, donde informan el cobro de los impuestos prediales de los años 2019, 2020 y 2022:

(...)

De lo anterior, el Fondo Adaptación solicitó la Nulidad y Restablecimiento de las facturas. Cabe mencionar que estos procesos se encuentran registrados en la plataforma Ekogui como procesos a favor de la entidad.

Al momento, dichos procesos están registrados contablemente en la cuenta 9120 - LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Es importante señalar, que ninguno de los cobros realizados por la DIAN, ni los cobros del Municipio de Gramalote se registraron como cuentas por pagar.

De lo anterior, se realiza las siguientes consultas:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable de los Actos Administrativos de cobro realizados por la DIAN y el Municipio Nuevo Gramalote, sobre los cuales el Fondo interpuso proceso de Nulidad y Restablecimiento?
2. ¿Con los procesos de nulidad y restablecimiento iniciados por el Fondo Adaptación, el valor debe estar contabilizado como una provisión, una cuenta de orden acreedora o como una cuenta de orden deudora?”.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) señala:

“ARTÍCULO 87. FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.

ARTÍCULO 88. PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO. Los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Cuando fueren suspendidos, no podrán ejecutarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre su legalidad o se levante dicha medida cautelar” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

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 en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

Sobre el particular es preciso señalar que el reconocimiento contable de las cuentas por pagar, y de los demás elementos de los estados financieros, debe realizarse conforme al principio de devengo que dispone que los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

De acuerdo a lo señalado, una vez los actos administrativos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el municipio Nuevo Gramalote adquirieron

firmeza en los términos señalados en el artículo 87 del CPACA, el Fondo de Adaptación debió realizar el respectivo reconocimiento contable de las cuentas por pagar.

Lo anterior, en atención a que una vez en firme el acto administrativo en el que se establece una obligación a cargo de la entidad, se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por lo anterior, el hecho de que la entidad no haya realizado el reconocimiento contable de las cuentas por pagar una vez el acto administrativo que impuso la obligación quedó en firme, corresponde a un error, el cual deberá corregirse atendiendo al numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, cuando un acto administrativo mediante el cual se impone una obligación a cargo de la entidad es objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, no debe realizarse solo por este hecho la baja en cuentas de las partidas que lo representan, dado que de conformidad con lo establecido en el artículo 88 del CPACA, los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

En este sentido, lo que corresponde a la entidad es evaluar, en el transcurso del proceso judicial, si la cuenta por pagar sigue cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como pasivo, en atención a que de acuerdo a lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos, y su baja en cuentas procede cuando la partida deja de cumplir la definición de pasivo; lo cual ocurre para las cuentas por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron o cuando la entidad no espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos para su cancelación.

Así las cosas, en atención a que se interpuso la demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la entidad debe evaluar si espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable para cancelar lo adeudado.

En caso de que la entidad establezca que tiene poca o ninguna probabilidad de tener que desprenderse de recursos, es decir, una vez realizada la evaluación respecto al proceso judicial, la entidad cuenta con información de la que se desprenda que probablemente se declarará la nulidad del acto administrativo, podrá proceder a realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar.

En caso contrario, esto es, que la entidad establezca que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, deberá mantener reconocida la cuenta por pagar, y sólo realizará su baja en cuentas si se declara la nulidad del acto administrativo demandado.

En todo caso, la entidad deberá revelar la información relativa al proceso judicial en las notas a los estados financieros, en atención a que las pretensiones contencioso anulatorias no son objeto de reconocimiento conforme al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En este sentido, es preciso señalar que si el Fondo de Adaptación, además de la declaratoria de nulidad del acto administrativo pretende el reconocimiento de algunos valores, es decir, existen pretensiones que se refieran a efectivo, como por ejemplo, el pago de costas procesales, para el reconocimiento contable de tales pretensiones sí deberá atenderse al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100028351 DEL 20-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Valor de mercado y costo de reposición de activos en una entidad de gobierno

Doctora
 PAULA VANESA AGUILAR
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100034982 del 7 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que las entidades públicas aplican la resolución 533 y sus modificatorios, solicito aclaración sobre lo siguiente:

1. ¿Cómo se puede determinar el valor de mercado de un bien en una entidad pública?, ¿qué datos o variables observables deberá tener en cuenta en la determinación de este valor? Por favor tener en cuenta que conozco la definición de valor de mercado contenida en el marco conceptual.

2. Para el deterioro de los activos no generadores de efectivo se indica que el costo de reposición son los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o la sustitución de uno que tenga el mismo potencial de servicio. ¿La reproducción del activo o la sustitución a que hace referencia?, ¿a la creación de un activo de las mismas características o a la compra?, ¿estos valores en el sector público podrán determinarse con base en que negociaciones realizadas por Colombia Compra Eficiente?

3. Con relación al costo de reposición nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación, ¿el valor del costo a incurrir para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico como puede obtenerse?, ¿en el sector público cual podría ser la fuente de

información a consultar para determinarlo y que sea válido en aplicación del marco normativo de entidades del sector público?

4. ¿Cuál es la diferencia entre valor de mercado y el costo de reposición, si este último también debe observarse teniendo en cuenta cuanto debería sacrificar la entidad para la reproducción o sustitución del activo?, ¿esto es un valor de mercado también?"

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

"Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley".

La Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

95. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.
(...)

98. Las bases de medición se sustentan en valores de entrada o salida, valores históricos o corrientes, datos observables o no observables, y mediciones específicas o no específicas para la entidad.

6.3.1. Valores de entrada y de salida

99. Los valores de entrada para activos reflejan los costos en los que se incurre o en los que se podría incurrir para adquirir o reponer un activo. Los valores de salida para activos reflejan el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros derivados del uso continuado de un activo o de su venta. Los valores de entrada y de salida pueden diferir por aspectos tales como: a) recursos que se transan en mercados intermediados, b) activos adaptados a los requisitos de funcionamiento particulares de la entidad por los cuales otros participantes del mercado no estarían dispuestos a pagar un precio similar, c) costos de transacción en los que se haya incurrido, d) existencia de mercados activos para transar activos y e) existencia de activos especializados.

(...)

6.3.2. Valores históricos y corrientes

101. ...los valores corrientes informan sobre los elementos de los estados financieros utilizando información actualizada para reflejar las condiciones en cada fecha de medición.

6.3.3. Mediciones observables y no observables

102. La definición de una medición como observable o no observable depende de si los datos empleados se toman directamente, o no, de un mercado abierto, activo y ordenado. Las mediciones observables, probablemente, son más comprensibles y verificables que las mediciones no observables y pueden representar más fielmente el fenómeno que están midiendo.

(...)

6.3.4. Medición específica y no específica para la entidad

104. Las mediciones específicas para una entidad reflejan las limitaciones económicas y las condiciones actuales que afectan los posibles usos de un activo o la liquidación de un pasivo por parte de una entidad; además, pueden reflejar oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades o riesgos que no tienen otras entidades. Las

mediciones que no son específicas para una entidad reflejan oportunidades y riesgos del mercado general.

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

111. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

112. Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

113. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

114. El potencial de servicio de un activo es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

6.3.5.5. Valor de mercado

115. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

18. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado si existiere. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta.

20.4.2. Costo de reposición

19. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

20.4.2.1. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

20. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

21. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

20.4.2.2. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

22. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

23. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Es preciso señalar que, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, la determinación de las variables y/o fuentes de información internas y/o externas que se requieran para determinar adecuadamente el cálculo del valor de mercado de los activos, el costo de reposición y/o el costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación, deberán ser definidas por cada entidad teniendo en cuenta cada situación particular y lo señalado en el Marco Normativo aplicable.

Teniendo en cuenta lo anterior, y de conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

1. Valor de mercado de un activo

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que el valor de mercado de un activo corresponde al valor por el cuál podría ser vendido un bien (valor de salida), en un mercado abierto, activo y ordenado (valor corriente, observable y no específico para la entidad) y que no se ajusta por los costos de transacción.

Ahora bien, un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que exista garantía de "imparcialidad" en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En este sentido, el valor de mercado es el precio que sería recibido por la venta de un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición, sin incluir los costos de transacción en los que se incurriría para la disposición final del mismo y teniendo en cuenta las características particulares del bien. Por lo tanto, para poder determinar el valor de mercado de un bien de una entidad pública, se deberán analizar las particularidades del activo y las condiciones de mercado en el cual se supondrá la transacción de venta.

2. Costo de reposición de un activo

El Marco Conceptual establece que el costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este, es decir, que los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente.

Así las cosas, cuando la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo señala que una entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio, se refiere a que con el cálculo del costo de reposición se reflejan los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente y que principalmente se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

3. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

La Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, establece que el costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación, corresponde al ajuste por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría una entidad para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo. Por lo tanto, se refiere a que mediante cálculos o modelos matemáticos se podrán estimar los recursos necesarios para reponer el potencial de servicio bruto de un activo ajustado por la depreciación, de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro adicionado por el costo en que incurriría la entidad para devolver el potencial de servicio que se perdió en caso del daño físico del activo.

4. Diferencia entre valor de mercado y el costo de reposición de un activo

Como se mencionó anteriormente, el valor de mercado de un activo, corresponde al valor por el cuál podría ser vendido un bien, en un mercado abierto, activo y ordenado y que no se ajusta por los costos de transacción, es decir, es el precio que sería recibido por la venta de un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición y que por lo tanto, permite reflejar el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros derivados del uso continuado de un activo o de su venta.

Ahora bien, el costo de reposición de un activo corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este, es decir, que los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. En este sentido, el costo de reposición permite reflejar los costos en los que se incurre o en los que se podría incurrir para adquirir o reponer un activo.

Así las cosas, el valor de mercado es utilizado para determinar el valor que sería recibido por la venta de un activo reflejando el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros derivados del uso continuado de un activo o de su venta, mientras que el costo de reposición permite calcular la contraprestación más baja que se requeriría en el presente para sustituir el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este.

CONCEPTO No. 20241100028361 DEL 21-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las retenciones practicadas del Convenio suscrito entre la Defensa Civil Colombiana y el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD.

Doctora
 LADY CAROLINA GACHARNÁ GUERRERO
 Profesional de Defensa – Grupo financiero
 Defensa Civil Colombiana
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010030852 del 11 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) En el marco del convenio 9677-CV020-1656-2022, celebrado entre el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, quien actúa a través de Fiduprevisora S.A. en calidad de vocera y administradora, y la Defensa Civil, identificada con NIT 899999717-1, se realizó la contratación de personal en el año 2024, generando unas deducciones de impuestos aplicadas a los mismos.

Las retenciones son consignadas por parte de la Fiduprevisora a la cuenta de recursos propios de la Defensa Civil para ser presentadas y pagadas a la DIAN en las declaraciones tributarias.

Con lo anterior, se solicita a la Contaduría General que nos indique cuál sería el procedimiento en la Defensa Civil para el registro contable de estos montos en el aplicativo SIIF Nación II, teniendo en cuenta que estos recursos no ingresan al presupuesto de la entidad”.

Mediante correo electrónico del 31 de julio de 2024, la doctora Lady Carolina Gacharná Guerrero, indica que “lo único que está afectando la contabilidad es la consignación que

realiza la fiduciaria, de la retención aplicada a los proveedores, que la Defensa Civil debe reconocer ante la DIAN, todo lo demás se maneja a través del convenio, debido a que los recursos tampoco ingresan a las cuentas ni al presupuesto de la entidad, todo es entre la unidad y la fiduciaria”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Lo anterior implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo que suscriban las entidades y, en consecuencia, les corresponderá a estas definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

Ahora bien, el principio de Esencia sobre forma contenido en el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que le dio origen. Por lo tanto, se deberá dar prelación a la esencia económica en el análisis del convenio 9677-CV020-1656-2022 suscrito entre el Fondo Nacional de Gestión del

Riesgo de Desastres quien actúa a través de la Fiduprevisora S.A. en calidad de vocera y administradora, y la Defensa Civil Colombiana (DCC).

Atendiendo a lo anteriormente precisado y bajo el entendido de que la Defensa Civil es el agente retenedor del convenio, por lo que es la entidad obligada a efectuar las retenciones, expedir los certificados de estas y presentar las declaraciones, la DCC deberá efectuar los siguientes registros contables:

- Cuando la DCC realice las retenciones que se deriven de la contratación del personal, reconocerá un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

- Posteriormente, cuando reciba los recursos de conformidad con el convenio suscrito, con la recepción de estos en sus cuentas bancarias debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- Por último, en el momento en el que la DCC proceda a la presentación y pago de los impuestos, la entidad registrará contablemente este hecho mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, para la debida aplicación del presente concepto, es importante referir los siguientes aspectos a considerar con relación a las funcionalidades que dispone el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF):

Teniendo en cuenta que los recursos para el pago de las retenciones se reciben de parte de la Fiduciaria en las cuentas bancarias propias de la Defensa Civil Colombiana y que, según lo manifestado por la entidad, los recursos no se incorporan en el presupuesto; los registros contables se realizarán mediante la funcionalidad de comprobantes manuales y sus Tipologías, así:

Al momento de realizar las retenciones, la Defensa Civil Colombiana, dispone de la tipología T58-Reclasificaciones de retenciones de impuestos, para la causación de la cuenta por pagar por los valores retenidos y la cuenta por cobrar del auxiliar contable 138490001 – Otras cuentas por cobrar.

Dicha cuenta por cobrar será cancelada por la DCC, al momento de recibir los recursos en sus cuentas bancarias, mediante la tipología T44-Ajuste de cuentas por cobrar que dispone de los códigos contables requeridos para el reconocimiento del hecho.

Finalmente, al momento del pago, la entidad reconocerá el desembolso que haga sobre las retenciones mediante la cancelación del pasivo por los valores retenidos y el reconocimiento de la salida de recursos mediante la tipología T58- Reclasificaciones de retenciones de impuestos.

CONCEPTO No. 20241100029051 DEL 27-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Vida útil de bienes de consumo

Doctora

MAGDA CRISTINA TIRADO VERGARA

Almacenista General

Instituto de Deportes, Recreación y Aprovechamiento del Tiempo Libre (INDER ENVIGADO)

Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010036252 del 16 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) pido a ustedes facilitarme la siguiente información encontrada en el Resumen del marco normativo para entidades del gobierno.

- Copia del Concepto 20241100000341 del 9 de enero de 2024
- Copia del Concepto 20241100008351 del 5 de marzo de 2024
- Copia del Concepto 20241100008661 del 8 de marzo de 2024
- Copia del Concepto 20241100011021 del 22 de marzo de 2024
- Copia del Concepto 20241120004051 del 13 de marzo de 2024

A la vez pregunto, dónde puedo conseguir la reglamentación que diga o delimite el tiempo de vida útil de material o implementación deportiva, donde se pueda contar con herramientas que informen el cálculo del desgaste de material por el uso frecuente por la comunidad”.

Adicionalmente, mediante llamada telefónica realizada el 31 de julio de 2024 a la doctora Magda Cristina Tirado Vergara almacenista general de INDER Envigado indica que el material o implementación deportiva al que se refiere son bienes de consumo como

balones que les entregan a los habitantes del municipio para las diferentes actividades que realizan.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

(...)

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, es preciso aclarar que, la regulación contable pública no incluye una definición de activo de consumo; no obstante, para el reconocimiento de los hechos económicos en las entidades públicas se deberá atender a la definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual y a los criterios de reconocimiento de las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el Marco Conceptual establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad, para que esta sea útil.

El Marco Conceptual, también define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En consecuencia, el reconocimiento de un bien como activo en la información financiera, deberá atender a i) la definición de activo del Marco Conceptual y ii) lo señalado en el

manual de políticas contables de la entidad sobre la relevancia o materialidad para el reconocimiento de los activos. Seguidamente, la entidad determinará la clasificación o tipo de activo, es decir, si es un bien de propiedades, planta y equipo, inventarios, bien de uso público, u otra categoría, según la naturaleza del bien y el propósito para el cual la entidad lo adquiere.

En este sentido, si el bien cumple la definición de activo y la materialidad definida por la entidad para el reconocimiento, se deberá establecer a qué tipo de activo corresponde. De acuerdo con los criterios definidos en la Norma de propiedades, planta y equipo, se establece que deben ser reconocidos en los estados financieros como tales los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, que se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses, que no se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado, ni distribuirse en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

La Norma de propiedades, planta y equipo define la vida útil de estos bienes como el periodo durante el cual se espera utilizar el activo y su estimación se efectuará con base en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, para lo cual la entidad tendrá en cuenta, entre otros, factores tales como la utilización prevista del activo y el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando, entre otros.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, si el material o implementación deportiva al cual se refiere en su solicitud, los cuales son para uso de la comunidad, cumplen con los criterios señalados para su reconocimiento, la entidad deberá incorporarlos en su información financiera. No obstante, si estos bienes no cumplen con la definición de activo y la materialidad definida por la entidad para su reconocimiento, la adquisición de estos elementos debe reconocerse como gasto del periodo; lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que deba realizar la entidad sobre los mismos.

Es preciso señalar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre la reglamentación que diga o delimite el tiempo de vida útil o el cálculo de desgaste de estos bienes; y correspondería al INDER de Envigado evaluar estos elementos de cara a lo definido en su manual para la administración de bienes, o el documento que haya expedido donde se establezcan los parámetros y responsables del manejo de dichos bienes.

Por último, le informo que en la página web de la CGN, podrá consultar la Doctrina Contable Pública Compilada, la cual recopila los conceptos emitidos por marco normativo y periodo, en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Doctrina Contable Pública → Allí encontrará la compilación de la Doctrina por año (Años anteriores) y la Doctrina

compilada de enero a junio de 2024 (Periodo vigente) → Elegir la versión o periodo que se requiera y descargar.

No obstante, anexo al presente concepto copia de los cinco conceptos solicitados.

CONCEPTO No. 20241100029401 DEL 29-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Aplicación del principio de devengo en el reconocimiento de los ingresos provenientes de la Ley 55 de 1985.

Doctor
JUAN ANDRÉS ESCOBAR RINCÓN
 Contratista
 Superintendencia de Notariado y Registro
 Bogotá D.C.

Doctora
DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
 Directora Administrativa División de Contabilidad
 Consejo Superior de la Judicatura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010037042 del 19 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente solicito a su despacho emitir concepto sobre la oportunidad para el registro en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación de los recursos que el Consejo Superior de la Judicatura – CSJ recibe de la Superintendencia de Notariado y Registro – SNR, en participación de los derechos por registro de instrumentos públicos y otorgamiento de escrituras en los porcentajes que establece la Ley 55 de 1985; con el fin de evitar diferencias en la Consolidación de las Operaciones Recíprocas del Estado Colombiano, previo el siguiente contexto:

1. La Superintendencia define y liquida los derechos a favor de las entidades beneficiarias, según lo previsto en la Ley 55 de 1.985, una vez cierra el Macroproceso de ingresos, teniendo en cuenta la complejidad a nivel nacional de las Oficinas de Registro, quienes realizan en cargue y clasificación de ingresos, por lo tanto, el reporte de liquidación, según lo manifestado por la SNR en correo electrónico, es imposible lo genere el día de Cierre

previsto por el SIIF Nación. De tal forma que, una vez el grupo de tesorería de la SNR liquida la participación de las entidades las remite al Grupo de contabilidad, quien causa mediante comprobantes contables el gasto por transferencias y la cuenta por pagar a las entidades beneficiarias de Ley 55, Rama Judicial, Fiscalía, USPEC, Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF y lo comunica mediante oficio, solicitando los registros contables para la causación del ingreso y de la cuenta por cobrar.

2. El CSJ con el fin de corresponder a lo informado por la SNR- procede a realizar en SIIF Nación la causación básica del ingreso, usando el catálogo 6-0-09-1-02-6-15 Distribución Ley 55 De 1985 Superintendencia De Notariado y Registro, que conforme a la parametrización del Sistema hace el reconocimiento presupuestal del ingreso y deja traza contable automática debitando la subcuenta 133712 de la cuenta 1337 TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442802 Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.

La operación de recaudo básico cancela la cuenta por cobrar y registra la llegada del efectivo a las cuentas bancarias Administradas por la Dirección del Tesoro Nacional.

3. Para evitar diferencias en las Operaciones recíprocas el CSJ había procedido a realizar con la funcionalidad de comprobantes manuales la causación de la cuenta por cobrar y el ingreso, en el mes contable sugerido por la SNR, reversándolo en el mes siguiente, cuando se genera la causación básica en el SIIF, proceso que deja la misma traza contable.

4. Ante los lineamientos de la CGN que buscaron reducir los comprobantes contables manuales en SIIF Nación y usar de manera preferente las funcionalidades del sistema, el CSJ en la presente vigencia cumple con esta directriz, materializándose una diferencia entre las cifras reflejadas por la SNR, originada por diferencia en el momento de causación, lo que nos lleva a consultar:

Pregunta 1: ¿Podría la SNR informar o realizar una liquidación previa al cierre de ingresos, para que las entidades beneficiarias realicen la causación básica de lo que le corresponde, en el mismo periodo?

Pregunta 2: ¿Tanto la SNR como las entidades beneficiarias pueden hacer sus procesos en el sistema, tomando la diferencia en la operación recíproca como permitida por diferencia en el momento de causación?

Pregunta 3: Si la respuesta anterior es negativa, ¿El CSJ debe seguir registrando con comprobantes manuales la causación contable de la transferencia por cobrar y anularlos cuando se aplique la funcionalidad SIIF de causación básica, con el fin de no generar diferencias en operaciones recíprocas?

Pregunta 4: ¿Si al final de la vigencia no es posible hacer la causación básica de la participación que corresponda, el CSJ puede registrar mediante comprobante contable la

cuenta por cobrar y el ingreso correspondiente, el cual no tiene afectación presupuestal? ¿En este caso cuál sería la tipología de comprobante que deba usarse?”.

CONSIDERACIONES

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

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

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se deben reconocer en el momento que surgen los derechos y obligaciones e inciden en los resultados del periodo contable, dando cumplimiento al principio de contabilidad pública de Devengo. Por lo tanto, no se deberá adelantar, a partir de liquidaciones previas, el reconocimiento contable del ingreso o gasto por parte de la Superintendencia de Notariado y Registro, ni de las entidades beneficiarias de la Ley 55 de 1985 por concepto de tarifas de ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro, ya que la información previa al cierre de ingresos puede presentar un grado de incertidumbre sobre la medición de los montos a transferir y por ello incertidumbre sobre los derechos y obligaciones a reconocer por cada entidad.

Preguntas 2, 3 y 4

Es preciso señalar que la CGN en coordinación con la Administración del SIIF han identificado transacciones en las que existen limitaciones funcionales que requieren que las entidades realicen registros contables mediante la funcionalidad de comprobantes manuales.

En ese sentido, la funcionalidad de Tipologías de comprobantes manuales tiene como propósito identificar las transacciones que se realizan por esta funcionalidad, de tal forma que se permita un mayor control de los registros contables y su efecto en la información financiera.

Así las cosas, para los registros contables de causación y reconocimiento de ingresos mediante la funcionalidad de comprobantes manuales, se encuentran asociados los códigos relacionados en la Tabla de Eventos Contables "TCON095 Registro de relaciones de tipos de asientos de Interoperabilidad y códigos contables", en la tipología "T68-Reconocimiento, Reclasificaciones y Ajustes en cuentas de Ingresos", la cual establece:

"Permite el reconocimiento de derechos con sus respectivos ingresos en atención al principio de Devengo, sólo en el evento en que la Entidad no pueda reconocer vía macroproceso de ingresos (ING) estos hechos económicos y cuyo argumento se limite a la información que recibe la entidad posterior al cierre del citado macroproceso.

Adicionalmente, permite el registro de ajustes y/o reclasificaciones de cuentas contables correspondientes a la clase 4-INGRESOS, que se originan principalmente en la inadecuada gestión e imputación de rubros presupuestales conceptos de ingresos" (Subrayado fuera del texto).

Para tal efecto, se han dispuesto los códigos contables asociados al reconocimiento de los ingresos provenientes de la Ley 55 de 1985, tal y como se muestra a continuación:

TCON095 - Registro de relaciones de tipos de asientos de Interoperabilidad y códigos contables

Ambito	Tabla de Eventos	Código contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	133712001	Otras transferencias	T68	Reclasificaciones en cuentas de ingresos	Si
TODAS	TCON006	442802001	Para proyectos de inversión	T68	Reclasificaciones en cuentas de ingresos	Si

Posteriormente, cuando se obtenga la información por parte de la Superintendencia de Notariado y Registro, el CSJ aplicará la funcionalidad de causación básica para efectos de registrar los hechos económicos en el SIIF-Nación, realizando los ajustes que se requieran para efectos de reflejar la realidad económica de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100029941 DEL 05-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Baja en cuentas de activos relacionada con su valor en libros

Doctor
 MODESTO VALBUENA TONCÓN
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Procuraduría General de la Nación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010037032 del 19 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Como bien es sabido, las Políticas Contables son todos los criterios y lineamientos definitivos para que la alta gerencia tenga la plena seguridad de que la información registrada y presentada es confiable, efectiva y fiable para la toma de decisiones, optimizando el desempeño de la organización mediante la calidad y la eficiencia de la información financiera.

Como parte de las políticas contables de la Procuraduría General de la Nación, se tiene establecido que, todos aquellos bienes cuyo costo de adquisición sea menor o igual a 4 Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes, se registran directamente en el gasto y se manejan en el sistema inventarios bajo la categoría de ‘Bienes Controlados’, para identificar el usuario responsable del mismo y llevar control administrativo.

Dentro del proceso de revisión y actualización permanente de las Políticas Contables de la entidad, se identificó la posibilidad unificar los lineamientos para el manejo de bienes de propiedad de la entidad con un valor menor o igual a 4 SMMLV, para lo cual se requiere incorporar a las Políticas de la entidad el siguiente lineamiento:

‘Aquellos bienes de propiedad, planta y equipo que se encuentran en uso y que inicialmente hacen parte del activo en los estados financieros de la entidad, deben ser revisados de forma mensual, para que cuando alcancen un valor en libros menor o igual

a 4 SMMLV, estos se retiren de la contabilidad, cancelando la respectiva cuenta del activo y su depreciación acumulada contra resultados.

Dichos bienes se deberán trasladar en el sistema de inventarios a la categoría de Bienes Controlados, para un control administrativo.'

Elevamos la presente consulta con el fin de determinar si la Procuraduría puede establecer internamente dicho lineamiento para el manejo de sus bienes, sin que con ello se contravenga alguna disposición de la normatividad vigente”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

95. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

96. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

97. La medición inicial de un elemento permite su reconocimiento en la información financiera y, posteriormente, el valor asignado a dicho elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente del utilizado en el reconocimiento, dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los criterios para reconocer un activo en la información financiera: i) la existencia de control, ii) la generación de beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Adicionalmente, el valor del activo debe poder medirse de manera fiable y debe cumplir con el criterio de materialidad establecido en las políticas contables de la entidad, el cual corresponde a la característica cualitativa de relevancia.

Respecto a la aplicación de la característica fundamental de relevancia, en el primer momento que es el de reconocimiento y medición inicial de los activos, la entidad definirá el criterio de materialidad para que su información financiera refleje de manera adecuada todos los hechos económicos y partidas contables que puedan influir en la toma de decisiones de sus usuarios. No obstante, para el segundo momento, que corresponde a la medición posterior de los activos, la entidad deberá aplicar lo establecido en la Norma correspondiente, que para el caso consultado es la Norma de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, cuando un activo ya no cumple con los criterios contables previamente mencionados para ser considerado como tal, se procede a darlo de baja en los estados financieros; esto sucede, por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o cuando ya no existe un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del bien.

En ese sentido, los bienes reconocidos por la Procuraduría General de la Nación como propiedades, planta y equipo que se encuentran en uso por parte de la entidad, solo se darán de baja en la información financiera cuando se pierda el control sobre estos o cuando no se espere que generen beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociado al uso del bien; por lo tanto, la disminución del valor en libros de un activo no es condición para determinar que un activo debe ser dado de baja en la información financiera.

CONCEPTO No. 20241100030071 DEL 06-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de transferencias de dinero no autorizadas que fueron denunciadas ante las autoridades respectivas

Doctora
 ALMA MATOREL LARA
 Contraloría Departamental de Bolívar
 Cartagena de Indias, D. T. y C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100039412 del 31 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se señala que en un proceso auditor relacionado con una denuncia, la Contraloría Departamental de Bolívar encontró que en el municipio de Turbana se hicieron transferencias no autorizadas por un valor de novecientos ochenta y tres millones de pesos (\$983.000.000), por lo cual consulta si el municipio debe registrar dicho hecho económico como un gasto o como una cuenta por cobrar, teniendo en cuenta que ya se realizaron las denuncias respectivas y se están llevando a cabo las investigaciones pertinentes.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 5804-FINANCIEROS de la siguiente manera: "Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros".

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

"3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, el cual puede medirse fiablemente y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por su parte, dicho Marco Conceptual señala que los gastos corresponden a los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

De conformidad con lo anterior, y en atención a que en su consulta se señala que en una entidad se realizaron transferencias bancarias que no fueron autorizadas, el tratamiento contable de dicho hecho económico corresponderá a la baja en cuentas de dichos recursos en los estados financieros de la entidad, por cuanto los mismos dejaron de cumplir con los requisitos esenciales para mantener su reconocimiento como activos.

Para este efecto, la entidad afectada debitará la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, por el valor de las transferencias o desembolsos no autorizados.

De igual forma, es preciso señalar que le corresponde a la entidad afectada revelar como parte de sus notas a los estados financieros el hecho económico que corresponde a las transferencias o desembolsos bancarios no autorizados y los demás que surjan de este, de manera que si se iniciaron investigaciones se revelen los respectivos procesos mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, dependiendo si se trata de una investigación interna o llevada a cabo por una entidad distinta, y un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Así mismo, si se han iniciado o se inician posteriormente procesos de responsabilidad fiscal en contra de los funcionarios, la entidad afectada deberá revelar la contingencia y, en caso de que se profiera un fallo con responsabilidad fiscal y el mismo quede en firme, se reconozca la respectiva cuenta por cobrar y el respectivo ingreso.

CONCEPTO No. 20241100030081 DEL 06-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Normativa que regula la baja en cuentas de las cuentas por cobrar Carácter y efecto meramente contable de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar

Señora
MARISELA SÁNCHEZ RESTREPO
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241400040052 del 02 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿Bajo qué normatividad una entidad con naturaleza de Empresa Industrial y Comercial del Estado puede dar de baja una cartera vencida y catalogada como irrecuperable, teniendo en cuenta las excepciones dispuestas mediante el decreto 445 del 2017?
2. ¿Qué procedimiento debe agotarse por parte de la sociedad EICE para castigar la cartera determinada como irrecuperable? ¿Existen topes o limitaciones para llevar a cabo el procedimiento?
3. ¿Qué efectos o consecuencias de tipo legal, contable u otras se pueden presentar para la Empresa Industrial y Comercial del Estado al ordenarse el castigo de cartera al ser irrecuperable?”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una

entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

"Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes".

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

"1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno

contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

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

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén

sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, a continuación, se resolverán sus inquietudes:

Pregunta 1

Las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación deben realizar la baja en cuentas de los elementos de sus estados financieros atendiendo a los criterios señalados en la regulación contable pública contenida en el respectivo Marco Normativo que les sea aplicable.

Por lo cual, la regulación aplicable a la EICE para realizar la baja en cuentas de sus cuentas por cobrar es:

1. El numeral 6.4 Baja en cuentas, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del marco normativo que le sea aplicable a la respectiva EICE.

Dicho marco conceptual puede ser consultado en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Ubicar el Marco Normativo aplicable a la EICE → Marco Conceptual → Elegir la última versión o versión requerida y descargar.

2. El acápite de baja en cuentas de la Norma de cuentas por cobrar, que se encuentra en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo aplicable a la EICE.

Las normas pueden ser consultadas en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Ubicar el Marco Normativo aplicable a la entidad → Normas → Elegir la última versión o versión requerida y descargar.

3. El numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016.

Dicho procedimiento puede ser consultado en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Procedimientos Transversales → Elegir Evaluación del Control Interno Contable y descargar.

Pregunta 2

Previo a abordar el asunto objeto de consulta, se precisa que en atención a que no se especificó cuál es la Empresa Industrial y Comercial del Estado o cuál es el marco normativo que debe aplicar dicha empresa, se dará respuesta a esta inquietud conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Establecido lo anterior, se tiene que la Norma de cuentas por cobrar señala que en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo

de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: a) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; b) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; c) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; d) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; e) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la empresa, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

La CGN no establece un procedimiento o trámite que deba surtir al interior de la entidad para efecto de realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, sino que dispone, conforme a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica.

Asimismo, el referido procedimiento contable señala que las entidades deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, por lo cual, es decisión de las entidades establecer en sus manuales el procedimiento interno que se llevará a cabo para realizar la baja en cuentas de los elementos de sus estados financieros.

Lo anterior, teniendo en cuenta que con independencia su cuantía, siempre que se presenten este tipo de cifras que dejaron de representar derechos, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Pregunta 3

El procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si por ejemplo, un derecho dejó de cumplir los criterios para su reconocimiento como cuenta por cobrar, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho.

Así las cosas, el efecto que tendrá la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sobre las que no se espera ningún flujo de efectivo, será que los estados financieros reflejarán fielmente esta realidad económica.

Ahora bien, la CGN no es competente para manifestarse sobre las consecuencias de carácter jurídico que surgen en virtud del motivo o la razón por la cual las cuentas por cobrar se volvieron irrecuperables, por lo que será la EICE quien deberá evaluar si hay lugar a la iniciación de procesos internos o externos por conductas u omisiones respecto al cobro de tales derechos.

CONCEPTO No. 20241100030561 DEL 11-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos sin contraprestación

Doctor

JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA

Subcontador - Subcontaduría de Centralización de la Información

Contaduría General de la Nación

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241200007743 del 31 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el objeto de dar los lineamientos adecuados a los municipios en cuanto al reconocimiento contable de la mercancía que se entrega en donación que pasa de ser propiedad de la Nación a ser propiedad de la entidad beneficiaria conforme lo señalado en el “Memorando 000130 del 05 julio 2022 Señores Beneficiarios de la Mercancía Donada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-U.A.E. DIAN”, el cual adjunto, agradezco su pronunciamiento con relación al tema en mención.

Es de precisar que aun cuando hemos revisado la doctrina contable en relación con bienes expropiados y donaciones, persiste el interrogante frente al registro que realizarían los municipios en su contabilidad para aquellos bienes que son entregados a otras entidades beneficiarias”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente" (subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

(...)

8. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso, venta o distribución gratuita.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad" (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, el Memorando 000130 del 05 de julio de 2022 expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – U.A.E. DIAN, adjunto a la consulta, indica:

“Asunto: Aspectos para tener en cuenta respecto a las mercancías recibidas en donación

(...)

- La mercancía que se entrega en donación pasa de ser propiedad de la Nación a ser propiedad de la entidad beneficiaria que usted representa legalmente y está sujeta y limitada, de manera restrictiva, al cumplimiento de las (s) finalidad (es) o necesidad (es) funcional (es) indicada (s) en su manifestación de interés.

(...)

- Ahora bien, cuando para el cumplimiento de la necesidad funcional, la entidad beneficiaria, entregue mercancía a los grupos poblacionales indicados en la manifestación de interés (...)
- Bajo ningún concepto la mercancía donada podrá ser comercializada o vendida por parte de la entidad beneficiaria de la donación (...)."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas a continuación, se señalará el reconocimiento que debe realizar la entidad territorial que recibe los bienes de la DIAN y posteriormente los entrega al beneficiario final, cuando estos bienes cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para ser reconocidos como activos:

Una vez la entidad de gobierno beneficiaria determine que a) los bienes recibidos cumplen con la definición de activo, la materialidad definida por la entidad para su reconocimiento y los criterios para su reconocimiento señalados en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y b) su entrega no se encuentra sujeta a ningún tipo de condición; los reconocerá dependiendo del bien y del propósito para el cual la entidad adquiere estos elementos. En consecuencia, reconocerá los bienes como inventarios, si son adquiridos para entregarse en forma gratuita o para transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán distribuidos gratuitamente; o como propiedades, planta y equipo, si serán empleados para la prestación de servicios o para propósitos administrativos.

Así las cosas, la entidad de gobierno beneficiaria aplicará para su reconocimiento y medición inicial, lo dispuesto en las normas de Inventarios o de Propiedades, planta y equipo, las cuales señalan que los bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación se medirán de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. Por lo tanto, por corresponder la consulta a una transferencia no monetaria, la entidad beneficiaria de los bienes entregados sin contraprestación los medirá de conformidad con el párrafo 23 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el cual indica que los debe medir por su valor de mercado o, si no es posible determinar este valor, los medirá por su costo de reposición. Ahora, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, los bienes se medirán por el valor en libros que tenían en la entidad que los transfiere.

En este sentido, la entidad de gobierno beneficiaria registrará los bienes recibidos en una transacción sin contraprestación, cuando tenga el control de estos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos

en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, la entidad territorial que entrega los bienes sin contraprestación a otra entidad de gobierno beneficiaria registrará la entrega mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS, por el valor en libros que tenga el activo no monetario al momento de la entrega.

Cuando la entidad territorial realice la entrega de los bienes recibidos sin contraprestación a un grupo poblacional, reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, dependiendo del tercero a quién realiza la entrega, o en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si estos son entregados para la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población; y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.

Por último, es de precisar que aquellos bienes recibidos sin contraprestación que no cumplan con los criterios para ser reconocidos como activos por la entidad de gobierno beneficiaria; podrán ser registrados, para efectos de control, en cuentas de orden debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que debe ejercer la entidad o empresa sobre las mercancías recibidas en donación.

CONCEPTO No. 20241100031001 DEL 17-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable del saldo de la cuenta 151035-Respuestos, equipos férreos y otros de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA en atención a la Resolución N° 417 de 2023

Doctoras

SAMIRA JULIETH ELJACH DURANTE

Directora General

TULIA XIMENA DÍAZ ROMERO

Coordinadora GIT de Contabilidad

Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010036502 del 17 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta, solicito su apoyo como Contadora de la Entidad Fondo de Pasivo Social de FCN, para recibir los lineamientos a seguir en la necesidad de realizar la reversión de registro contable efectuando febrero de 2024; dando cumplimiento a lo establecido en la resolución No. 417 de diciembre 06 de 2023, ‘Por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno’ en su artículo 2º. En donde se eliminó de nuestros estados financieros la cuenta contable 151035 Repuestos, equipos férreos y otros por valor de \$ 7.571.751.195,42.

Lo anterior con ocasión a que el GIT de Bienes y Servicios de la Entidad, según consta en acta 01 de mayo 12 de 2023 (se anexa a la presente), por recomendación del comité de Sostenibilidad financiera solicito en Mayo 12 de 2023, un informe detallado de los bienes transferidos por los Extintos Ferrocarriles Nacionales de Colombia, por esta razón la entidad se encuentra gestionando las actividades técnicas necesarias para soportar la baja de bienes, así mismo en espera de un nuevo y actualizado concepto técnico sobre el estado de los bienes que a la fecha se pueden considerar como elementos Servibles, Obsoletos, inservibles o no necesarios, para proceder a la toma de decisiones por parte de la alta

dirección en lo relacionado a su baja y posible comercialización para la obtención de recursos propios para el financiamiento de la unidad pensión de la entidad.

De acuerdo con los antecedentes expuestos, la Entidad solicita muy respetuosamente la autorización de la reversión del ajuste realizado en donde se procedió a eliminar la cuenta 151035 Repuestos, Equipos férreos y otros y nos suministren la cuenta Homologa para realizar si reclasificación contable en los estados financieros este registro con el fin de poder reflejar nuevamente el valor de \$ 7.571.751.195,42; y así cumplir con lo recomendado por el comité de sostenibilidad financiera dándole el trámite adecuado y procedente a estos bienes transferidos por la Extinta Empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia con los soportes técnicos adecuados, dando cumplimiento al procedimiento interno de la entidad Baja de bienes muebles por obsolescencia , inservibles o no necesario par (sic) el funcionamiento de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1591 de 1989, por el cual se crea el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia y se dictan normas para su organización y funcionamiento, establece:

“ARTÍCULO 1º Créase el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, como establecimiento público del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscrito al Ministerio de obras Públicas y Transporte.

(...)

ARTÍCULO 3º En desarrollo de su objeto el Fondo cumplirá las siguientes funciones:

- a) Pagar las pensiones legales y convencionales de los ex empleados de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia;
- b) Atender las demás prestaciones económicas y asistenciales de las personas a que se refiere el literal anterior;
- c) Efectuar el reconocimiento y pago de las pensiones de cualquier naturaleza de los empleados que adquieran ese derecho en la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación;
- d) Efectuar el reconocimiento y pago de las demás prestaciones sociales de los empleados de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación; (...).”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1 Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1 Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO de la siguiente manera: “Representa el valor de los activos, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización, destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, distintas de aquellas que surgen por la terminación del vínculo laboral” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución N° 417 del 6 de diciembre de 2023, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, determinó: “ARTÍCULO 2°. Eliminar las siguientes cuentas y subcuenta en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

(...)

131035-Repuestos, equipos Férreos y otros

(...)

PARAGRAFO TRANSITORIO 3. El saldo de las demás subcuentas eliminadas de la clase I-ACTIVOS se dará de baja en cuentas afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESUADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por lo que, la entidad establecerá la materialidad para efectos de reconocimiento y presentación de las partidas en la información financiera.

De otra parte, el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia tiene, entre otras funciones, la de atender las pensiones legales y convencionales y las demás prestaciones de los ex empleados de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia, efectuar el reconocimiento y pago de las pensiones y de las demás prestaciones sociales de los empleados de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación.

Ahora bien, es de precisar que la subcuenta 151035-Repuestos, equipos férreos y otros de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA fue eliminada del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno – CGC mediante la Resolución N° 417 del 6 de diciembre de 2023, debido a que las entidades que reportan información a la CGN no se dedican a la comercialización de repuestos o equipos férreos, como tampoco a su distribución de forma gratuita; por lo tanto, no es posible habilitarla en el CGC.

En consecuencia, el Fondo deberá considerar lo establecido en su manual de políticas contables y de ser necesario realizar los juicios profesionales que aborden de manera integral los elementos contenidos en la definición de activo, para determinar si los elementos que indica en su consulta son recursos controlados por la entidad de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, en aras de cumplir su misionalidad para el pago de los beneficios a exempleados de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación.

Ahora bien, en caso de que el Fondo tenga bienes que a) cumplan con los criterios de reconocimiento como activo y la relevancia o materialidad definida por la entidad para su reconocimiento y b) espere vender con el fin de atender las obligaciones por beneficios a los empleados; deberá reconocerlos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Lo anterior, de conformidad con lo expuesto en la consulta donde indica que fueron dados de baja de la información financiera.

En cuanto a los bienes que no cumplan con lo mencionado en el párrafo anterior, debieron darse de baja en cuentas en atención a lo indicado en el parágrafo transitorio 3° del artículo 2° de la Resolución N° 417 del 6 de diciembre de 2023. Lo anterior, sin perjuicio de los controles administrativo que la entidad deba efectuar a los bienes señalados en la consulta.

CONCEPTO No. 20241100031121 DEL 18-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Ingresos presuntos en un contrato de comodato

Doctor
 ANDRÉS MAURICIO OLARTE VALDERRAMA
 Jefe de Oficina de Contabilidad
 Departamento del Quindío
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010041252 del 9 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿En el caso de los bienes inmuebles entregados en comodato debe reconocerse algún arrendamiento financiero presunto o un valor significativo por el arrendamiento dejado de recibir?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el principio de contabilidad pública de Devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Adicionalmente, el Marco Conceptual establece que para incorporar en la información financiera un hecho económico, este debe cumplir con la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, tener la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

En este sentido, un ingreso presunto por arrendamiento financiero o un ingreso como valor significativo por el arrendamiento dejado de percibir en el perfeccionamiento de un contrato de comodato, no son hechos que se puedan reconocer en la información financiera de la entidad, puesto que no cumplen con el principio de devengo ni con los requisitos para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100031131 DEL 18-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de hechos que no originan obligaciones.

Doctora
MARISELA MALAGÓN SIERRA
 Profesional especializado
 Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010042482 del 16 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para el segundo trimestre 2024, la DIAN reportó al Ministerio de las Culturas por valor de \$102.275.497.000 en la cuenta contable 5.7.22.09, indicando que este valor corresponde a certificados CINA emitidos por el Ministerio de las Culturas, según el Decreto 474 de 2020.

En el marco de la conciliación de estas operaciones recíprocas hemos obtenido copia del oficio adjunto, el cual fue emitido por el Ministerio de Hacienda y dirigido al Ministerio de las Culturas notificando el cupo fiscal 2024, para la emisión de certificados de Inversión Audiovisual – CINA como incentivo tributario al sector cultural, por un monto máximo de \$310.000.000.000.

De acuerdo con lo anterior (...) solicitamos su colaboración para confirmar las siguientes inquietudes:

(...)

¿El Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes, debe realizar registro contable para el reconocimiento de este cupo fiscal?”

CONSIDERACIONES

El Decreto 1080 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Cultura, establece:

“CERTIFICADOS DE INVERSIÓN AUDIOVISUAL

ARTÍCULO 2.10.3.5.1. Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia. Las obras audiovisuales no nacionales de cualquier género o formato, producidas o postproducidas en Colombia de manera total o parcial, cuando sean previamente aprobadas por el Comité de Promoción Fílmica Colombia, darán derecho a la solicitud de un certificado de inversión audiovisual en Colombia, descontable del impuesto sobre la renta hasta por un valor equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del valor de la inversión que realicen en Colombia.

(...)

ARTÍCULO 2.10.3.5.3. Competencias del Comité Promoción Fílmica Colombia. Además de las señaladas en la ley 1556 de 2012 y otras normas vigentes, le corresponde al Comité Promoción Fílmica Colombia determinar lo siguiente en relación con los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia:

1. Fijar dentro de los dos (2) últimos meses de cada año calendario, el monto o cupo máximo fiscal de Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia que podrán otorgarse en el año calendario siguiente. Para este propósito tendrá en cuenta como mínimo los siguientes aspectos:

(...)

ARTÍCULO 2.10.3.5.7. Emisión de Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia. La emisión de los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia está a cargo del Ministerio de Cultura, basándose para este fin en el informe de seguimiento y evaluación en la forma que defina esa entidad.

(...)

ARTÍCULO 2.10.3.5.10. Términos y Condiciones de los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia: Los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia tendrán los siguientes términos y condiciones:

a) Clase y denominación. Los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia son valores, denominados en moneda legal colombiana.

b) Transferencia. Son valores libremente negociables en el mercado secundario. La transferencia de los valores que se encuentren en un depósito centralizado de valores se realizará a través de la correspondiente anotación en cuenta.

c) Inscripción. Los Certificados de Inversión Audiovisual - CINA emitidos por el Ministerio de Cultura se entenderán inscritos automáticamente en el Registro Nacional de Valores y Emisores - RNVE, y autorizada su oferta pública, con el fin exclusivo de que se inscriban en un sistema de negociación administrado por bolsa de valores (...).

d) Conformación. No tienen cupones de intereses.

e) Utilización. Solo podrán utilizarse para descontar su valor del impuesto de renta.

f) Vigencia: Tienen vigencia máxima de dos (2) años a partir de su entrega efectiva o de la anotación en cuenta en el correspondiente depósito de valores, cuando a ello hubiere lugar, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 2.10.3.5.5., numeral 5.

g) Fraccionamiento. Los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia pueden ser fraccionados y utilizados de manera parcial antes de su vencimiento” (subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual, el principio de devengo establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Teniendo en cuenta lo anterior, el cupo fiscal al que refiere su consulta no da origen a derechos ni obligaciones y tampoco afecta el resultado del periodo, por lo cual no debe reconocerse contablemente.

Ahora bien, el Decreto 1080 de 2015, establece que el Ministerio de Cultura es el encargado de emitir los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia. Al respecto, el mencionado Decreto indica que las obras audiovisuales no nacionales, producidas o postproducidas en Colombia, cuando sean previamente aprobadas por el Comité de Promoción Fílmica Colombia, darán derecho a la solicitud de un certificado de inversión audiovisual en Colombia, descontable del impuesto sobre la renta hasta por un valor equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del valor de la inversión que realicen en Colombia.

Dichos Certificados son valores libremente negociables en el mercado secundario, y se caracterizan, entre otros aspectos, porque no tienen cupones de intereses y solo podrán utilizarse para descontar su valor del impuesto de renta. En consecuencia, cuando el Ministerio de Cultura emita dichos certificados se origina una obligación para la Nación, por lo cual deberá procederse con su reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20241100031201 DEL 18-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de la prestación del servicio de alumbrado público, la modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de actividades ordinarias Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos recibidos en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de la gestión efectuada por Empresas Públicas de Garzón – EMPUGAR E.S.P.

Doctor
NÉSTOR ROLANDO TRUJILLO LEAÑO
 Jefe de Oficina Gestión Administrativa y Financiera
 Empresas Públicas de Garzón – EMPUGAR E.S.P.
 Garzón, Huila

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241200040242 del 05 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) debo indicar que EMPRESAS PUBLICAS DE EMPUGAR E.S.P., prestador del servicio de acueducto y alcantarillado en el área (sic) urbana del Municipio de Garzón en el Departamento del Huila, recibió mediante decreto 097 del 21 de marzo de 2024, en virtud de la figura jurídica de desconcentración, la función de prestar el servicio público de alumbrado público en el ámbito de la circunscripción territorial a cargo del municipio de

Garzón (Huila); y para el cumplimiento de dicha función, se ordenaron realizar las siguientes actividades:

(...)

Atendiendo dicha función, entregada por el Municipio de Garzón a EMPUGAR E.S.P., se han realizado giro de recursos por concepto de impuesto de alumbrado público para el cumplimiento de dichas funciones, recursos con los cuales se han celebrados distintos contratos de operación y mantenimiento del sistema de alumbrado público; sin que hasta la fecha se hayan destinado recursos para garantizar la administración de dichos recursos (impuestos, retenciones, intereses bancarios, tramites contables, personal administrativo para la operación, procesos contractuales y demás gastos administrativos)

Por lo anterior se requiere tener claridad sobre la forma contable que se debe utilizar para registrar el manejo de dichos recursos recibidos, las retenciones que se deben practicar sobre los recursos girados por el Municipio de Garzón a las Empresas Públicas de Garzón (EMPUGAR E.S.P) para cumplir con la función asignada. Es de aclarar que estos recursos son transferidos a EMPUGAR ESP en virtud del Acuerdo Municipal N° 005 de 2024 y en cumplimiento del Decreto 097 de 2024. Los recursos girados se contabilizan en una cuenta de ingresos de subvención por recursos transferidos por el gobierno, por lo que requerimos aclarar si, al tratarse de dineros provenientes del impuesto de alumbrado público, cuales (sic) son las cuentas contables que se deben utilizar para llevar a cabo el registro contable de dichos recursos que son del Municipio de Garzón.

Lo anterior teniendo en cuenta que sobre el asunto de la prestación del servicio público de alumbrado público ya la Contaduría General de la Nación se habría expresado mediante concepto 20221100047471 del 17 de junio de 2022.

EMPUGAR ESP como prestador del servicio público del servicio público por desconcentración de funciones, se encuentra interesada en tener plena claridad en el proceso contable de los recursos que le estan (sic) siendo transferidos por el Municipio de Garzón (Huila) y el costo administrativo que se debe tener en cuenta”.

Adicionalmente, mediante llamada telefónica, realizada el 16 de septiembre de 2024, a tendida por el doctor NÉSTOR ROLANDO TRUJILLO LEAÑO - Jefe de Oficina Gestión Administrativa y Financiera de EMPUGAR E.S.P., manifiesta: i) la entidad requiere conocer únicamente el tratamiento contable del ingreso por los recursos recibidos del municipio de Garzón relacionados con la consulta y ii) EMPUGAR E.S.P. no factura ni recauda el servicio de alumbrado público, el Municipio gira los recursos a la empresa.

CONSIDERACIONES

En relación con la normativa del impuesto de alumbrado público, el artículo 350 de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se

fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 350. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, dispone:

“ARTÍCULO 2.2.3.1.2. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente Título, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

Servicio de alumbrado público. (...)

El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y la interventoría en los casos que aplique.

(...)

Sistema de Alumbrado Público: Comprende el conjunto de luminarias, redes eléctricas, transformadores y postes de uso exclusivo, los desarrollos tecnológicos asociados al servicio de alumbrado público, y en general todos los equipos necesarios para la prestación del servicio de alumbrado público que no forman parte del sistema de distribución de energía eléctrica.

(...)

ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

(...)

PARÁGRAFO. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del

servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este párrafo” (subrayado fuera de texto).

En relación con la desconcentración del servicio de alumbrado público por parte del Municipio de Garzón en EMPRESAS PUBLICAS DE EMPUGAR ESP, el Acuerdo 025 de 2023, por medio del cual, se actualiza y compila el estatuto tributario del municipio de garzón y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 223.- PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. El municipio de Garzón Huila, es el responsable de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual, podrá prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público, (...)

ARTÍCULO 225.- SUJETO ACTIVO. El Municipio de Garzón es el Sujeto Activo, titular de los derechos de liquidación, recaudo y disposición de los recursos correspondientes, quien podrá celebrar los contratos o convenios que garanticen un eficaz y eficiente recaudo del impuesto, con sujeción a la Ley y a lo aquí dispuesto.

PARÁGRAFO: El Municipio adelantará las actividades de administración, liquidación, determinación, fiscalización, cobro coactivo, control, discusión, recaudo, devoluciones, y sanciones, que integran el proceso de gestión fiscal del tributo”.

Por su parte, el Decreto Municipal 097 de 2024, por medio del cual se aplica el acuerdo municipal no.005 del 2024, para desconcentrar la prestación del servicio de alumbrado público a cargo del municipio de Garzón – Huila, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: Desconcentrar en las EMPRESAS PÚBLICAS DE GARZÓN – EMPUGAR E.S.P., la prestación del servicio de alumbrado público dentro del ámbito de la circunscripción territorial a cargo del Municipio de Garzón – Huila.

En ninguna circunstancia se podrá entregar el Alumbrado Público en concesión o mediante la creación de una Empresa de Economía Mixta.

PARÁGRAFO PRIMERO: Para el cumplimiento de dicha función, las EMPRESAS PÚBLICAS DE GARZÓN – EMPUGAR E.S.P., realizará las siguientes actividades:

- a. La administración, operación, mantenimiento del sistema de alumbrado público.
- b. La modernización, reposición, y expansión del sistema de alumbrado público.
- c. Los desarrollos tecnológicos asociados al servicio.

d. Las demás actividades complementarias e inherentes al servicio” (subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, señala:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. (...).

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, (...).

(...)

3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

(...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o, (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

(...)

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, (...).

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos (subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

82. Se reconocen como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios al patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

83. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento

neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

85. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto puede medirse con fiabilidad.

86. Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes (subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan

satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa 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.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 422 de 2023, señala:

2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración (...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos (...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

2.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la empresa que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la empresa que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

(...)

Para todos los casos, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

2.4. Comisiones

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

Con el pago de dichas comisiones (...)

La empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin que la entidad que los entrega pierda el control de estos, pues el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados. Estos recursos no se entregan a título de contraprestación ni con la finalidad de incrementar el patrimonio de quien los administra. Lo anterior, sin perjuicio de que se pacte un porcentaje como remuneración por la administración.

De conformidad con las consideraciones expuestas y atendiendo el principio de contabilidad pública de esencia sobre forma, el control de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público los posee la entidad territorial, puesto que puede usarlos o cederlos (a empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores de servicio) para el suministro del servicio de alumbrado público que está a su cargo. Además, la entidad territorial asume los riesgos significativos de los recursos, toda vez que con estos

debe garantizar i) la prestación del servicio de alumbrado público, así como ii) la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, y los niveles adecuados de cobertura.

Por lo anterior, corresponde al municipio de Garzón reconocer el derecho y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público, así como los activos y gastos asociados a la ejecución de estos recursos.

En ese sentido, los bienes que hacen parte del sistema de alumbrado público y que hayan sido entregados por el municipio a la empresa EMPRESAS PUBLICAS DE EMPUGAR E.S.P. (EMPUGAR E.S.P.) para la prestación del servicio permanecerán en la información financiera de la entidad territorial. Ello, por cuanto lo que se entrega es el derecho de uso para garantizar la prestación del servicio de alumbrado público. Por su parte, los bienes que se adquieran en el marco de la reposición, modernización y expansión del sistema de alumbrado público, una vez cumplan con los criterios de reconocimiento, se incorporarán como activo en la información financiera del municipio de Garzón.

En este sentido, el Municipio de Garzón reconocerá los recursos del impuesto de alumbrado público girados para su administración a la empresa EMPUGAR E.S.P. como recursos entregados en administración. Por su parte, la E.S.P. los registrará como recursos recibidos en administración. Lo anterior, conforme lo establece el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del marco normativo aplicable a cada una de las partes.

Ahora bien, los hechos económicos que surjan en cumplimiento de las actividades por la desconcentración del servicio público de alumbrado público firmado por el municipio de Garzón y ejecutadas por EMPUGAR E.S.P. se reconocerán atendiendo al principio de contabilidad pública de esencia sobre forma. Lo anterior, considerando que el municipio de Garzón tiene el control de los activos asociados al sistema de alumbrado público y es responsable de la prestación del servicio de alumbrado público, y que EMPUGAR E.S.P. realiza actividades de: a) administración, operación, mantenimiento del sistema de alumbrado público; b) modernización, reposición, y expansión del sistema de alumbrado público; c) desarrollos tecnológicos asociados al servicio; y d) las demás actividades complementarias e inherentes al servicio.

Conforme a lo anterior, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

1. Tratamiento contable de los recursos del impuesto de alumbrado público
 - a) Traslado de los recursos por concepto de desconcentración del servicio de alumbrado público

Cuando el municipio de Garzón traslade los recursos para la prestación del servicio de alumbrado público a EMPUGAR E.S.P., debitará la subcuenta 190801-En administración de

la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez EMPUGAR E.S.P. reciba los recursos por parte del municipio de Garzón, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

b) Reconocimiento contable de la ejecución de los recursos del impuesto de alumbrado público

En lo que respecta a los recursos entregados en administración, el municipio de Garzón aplicará lo establecido en el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, EMPUGARZÓN E.S.P. aplicará lo establecido en el numeral 2. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) Pagos que se efectúen a EMPUGAR E.S.P. por llevar a cabo las actividades relacionadas en la desconcentración del servicio de alumbrado público

Si el municipio de Garzón remunera a EMPUGAR E.S.P. por los servicios prestados por las actividades de alumbrado público, cuando surja la obligación de pago el municipio, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Por su parte, EMPUGAR E.S.P. debitará la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Con el pago mediante los recursos entregados en administración, el municipio debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, EMPUGAR E.S.P. debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

2. Tratamiento contable de los hechos económicos que se derivan de la ejecución de actividades por la desconcentración del servicio de alumbrado público

El municipio de Garzón reconocerá los bienes adquiridos por EMPUGAR E.S.P. que cumplan con los criterios para el reconocimiento como activos mediante un débito en la subcuenta que identifique el activo adquirido de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Lo anterior se efectuará previa desincorporación de los activos que se reemplacen, debitando las subcuentas que correspondan a la depreciación y al deterioro acumulados y acreditando la subcuenta que identifique el bien retirado. La diferencia se reconocerá como gasto en el resultado del período.

El municipio reconocerá las adquisiciones que no cumplan con los criterios para ser reconocidos como activos debitando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En consecuencia, el tratamiento contable como subvención de los recursos entregados en administración dado por EMPUGAR ESP a los recursos recibidos del municipio, corresponde a un error que deberá corregirse conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, transcrito en las consideraciones del presente documento. Posteriormente, la empresa debe evaluar la materialidad del error y, en caso de ser material, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la entidad debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el mismo.

3. Operaciones recíprocas

Con base en el tratamiento contable expuesto, las partes deben garantizar un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Por considerarlo de su interés, puede consultar las reglas de eliminación dispuestas por la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → Productos → Reglas de eliminación → Elegir la carpeta del año actual "2024" para descargar el archivo Excel con las reglas de eliminación vigentes.

Así las cosas, por tratarse de recursos que se deben manejar como recursos entregados en administración por el municipio de Garzón y como recursos recibidos en administración por EMPUGAR E.S.P., la recepción de estos recursos no afecta las cuentas del ingreso en EMPUGAR E.S.P., excepto la parte acordada entre el municipio de Garzón y EMPUGAR E.S.P. como retribución o pago por el servicio prestado.

Por último, se precisa que la CGN mediante el concepto emitido con radicado No.20241110021831 del 11 de julio de 2024 dejó sin vigencia el concepto emitido con radicado N°20221100047471 del 17 de junio 2022, dirigido al municipio de Arauca que enuncia en su consulta.

CONCEPTO No. 20241100031361 DEL 19-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Presentación de estados financieros Información financiera por segmentos
	SUBTEMA	Presentación de la información financiera por segmentos.

Doctora
 ANDREA LUCÍA SÁNCHEZ SANABRIA
 Coordinadora Financiera
 Artesanías de Colombia S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010041242 del 09 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Debido a una consulta de la Contraloría, en su auditoría financiera nos indagan sobre la aplicación de la normatividad de la Resolución 533 en lo que se refiere a Estados Financieros segmentados, ya que la información que se les ha entregado es la que se ha presentado oficialmente a todos los Entes de control, que corresponde a la información de los Estados Financieros, sin embargo, nos indican que como en la Resolución 533 se habla de Estados Segmentados, se deberían separar por recursos, es decir por los recursos recibidos de la nación, y los generados por las operaciones de la Entidad.

En nuestro entender la segmentación NO se refiere a realizar un estado financiero por cada uno de los recursos recibidos, sino a poder identificar contablemente la trazabilidad de las operaciones desarrolladas en cumplimiento del objeto de la Entidad.

Por lo anterior aunado a que en el marco normativo para entidades de gobierno a través del cual se reglamenta la Resolución 533 en el numeral (Pág. 214 a 217), en el cual se establecen las condiciones para la segmentación de Estados Financieros, no se hace referencia puntualmente a recursos públicos y recursos propios, agradecemos su concepto sobre la obligatoriedad de segmentación en la información reportada por nuestra Entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

13. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera de propósito general sirva a la gestión financiera pública, esto es, a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

14. El objetivo de Control pretende que la información financiera de propósito general sirva para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y, a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de inspección, vigilancia y control” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.1. Finalidad de los estados financieros

6. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad. Su objetivo es suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos, así como para realizar el ejercicio de control a nivel interno y externo. Los estados financieros también constituyen un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y pueden ser utilizados como un instrumento de carácter predictivo o proyectivo en relación con los recursos requeridos, los recursos generados en el giro normal de la operación y los riesgos e incertidumbres asociados a estos.

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.3. Estado de resultados

25. El estado de resultados presenta el total de ingresos menos los gastos y costos de la entidad reflejando el resultado del periodo.

1.3.3.1. Información a presentar en el estado de resultados

26. Como mínimo, el estado de resultados incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

a) los ingresos sin contraprestación;

b) los ingresos con contraprestación;

c) los gastos de administración y operación;

d) los gastos de ventas;

e) el gasto público social;

f) el costo de ventas;

g) las ganancias y pérdidas que surjan de la baja en cuentas de activos;

h) la participación en el resultado del periodo de las controladas, asociadas y negocios conjuntos; e

i) los costos financieros.

(...)

1.3.3.2. Información a presentar en el estado de resultados o a revelar en las notas

30. La entidad presentará un desglose de los gastos utilizando una clasificación basada en su función dentro de la entidad. Según esta clasificación, como mínimo, la entidad presentará sus gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por esta de forma separada. Igualmente, se revelará información adicional sobre la naturaleza de los gastos que incluya, entre otros, los gastos por depreciación, amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

31. Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la entidad revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe. En todo caso, con independencia de la materialidad, la entidad revelará de forma separada, las partidas de ingresos o gastos relacionadas con lo siguiente:

- a) impuestos;
- b) transferencias;
- c) ingresos por venta de bienes y prestación de servicios;
- d) ingresos y gastos financieros;
- e) beneficios a los empleados;
- f) depreciaciones y amortizaciones de activos;
- g) deterioro del valor de los activos, reconocido o revertido durante el periodo contable; y
- h) la constitución de provisiones y las reversiones de las mismas.

(...)

3. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

1. Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual es apropiado revelar información financiera separada con el fin de: a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

2. Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante revelar información financiera por segmentos, la entidad aplicará la presente Norma.

3.1. Segmentos sobre los que se debe informar

3. La entidad revelará de manera separada en las notas a los estados financieros, información sobre cada uno de los segmentos que cumpla con los criterios para ser identificado como tal o que resulte de la combinación de dos o más criterios de segmentación.

4. Para la determinación de los segmentos, la entidad considerará aspectos tales como: a) las principales clasificaciones de las actividades identificadas a nivel presupuestal, económico, funcional, comercial o administrativo; b) las expectativas de los miembros de la comunidad y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad; y c) la base sobre la cual la administración de la entidad exige la información financiera para la rendición de cuentas, para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos o para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos.

5. Pueden identificarse segmentos de servicios, segmentos geográficos o una combinación de ambos.

3.1.1. Segmentos de servicios

6. Los segmentos de servicios son aquellos componentes identificables de la entidad cuya finalidad es el suministro de bienes o servicios afines, o el cumplimiento de determinados objetivos definidos por la entidad.

(...)

3.1.2. Segmentos geográficos

8. Los segmentos geográficos son aquellos componentes identificables de la entidad cuya finalidad es el suministro de bienes o servicios afines, o el cumplimiento de determinados objetivos definidos por la entidad para un área geográfica específica.

(...)

3.1.3. Segmentación por servicios y por áreas geográficas

10. La segmentación por servicios y por áreas geográficas es aquella que combina los dos criterios mencionados anteriormente” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de información financiera por segmentos indica que su aplicación la debe realizar la entidad de gobierno que cumpla con las condiciones enunciadas en el primer párrafo de dicha Norma y la entidad considere relevante revelar información financiera por

segmentos. En este sentido, se precisa que la aplicación no es obligatoria para todas las entidades de gobierno.

Ahora bien, la Norma de información financiera por segmentos no requiere la diferenciación en las notas a los estados financieros entre los recursos transferidos por la Nación y aquellos generados por la entidad en el ejercicio de sus funciones misionales. En su lugar, establece que la entidad que opte por divulgar información sobre los segmentos debe cumplir con los criterios definidos en dicha norma, tomando en cuenta las actividades identificables relacionadas con los bienes, servicios o áreas específicas que abarcan en el desarrollo de sus actividades.

De otra parte, es de precisar que la Norma de presentación de estados financieros señala la información a presentar en el estado de resultados o a revelar en las notas, e indica que la entidad debe presentar en el estado de resultados y revelar en las notas, información sobre la naturaleza y el valor de las partidas que representen ingresos con contraprestación y sin contraprestación, entre otras partidas.

CONCEPTO No. 20241100031661 DEL 23-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos generados con los recursos del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de la Justicia.

Doctora
 DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
 Directora Administrativa División de Contabilidad
 Consejo Superior de la Judicatura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010033482 del 24 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta me permito solicitar concepto sobre el debido reconocimiento contable de los rendimientos e intereses decretados en la Ley 1743 de 2014 y el Decreto Reglamentario 0272 de 2015; el traslado de recursos a las dos entidades con quienes se comparten los recursos Ministerio de Justicia y del Derecho – MJD – y la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios – USPEC; el registro de cuentas por cobrar y por pagar entre entidades; y el consecuente reporte de las operaciones recíprocas de los tres actores; en atención a los hallazgos validados por la Contraloría General de la República – CGR – a los Estados Financieros del Consejo Superior de la Judicatura – CSJ -, a 31 de diciembre de 2023, en los que se objetan los saldos de cuentas por cobrar y de ingresos registrados por la entidad, determinados mediante procedimientos automáticos en el Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF NACIÓN, complementados por registros contables manuales, y sustentados en hechos económicos comprobables y de flujos de efectivo reales, según el siguiente contexto:

Hallazgo No. 3 (...) ‘Revisados los soportes para el reconocimiento de los rendimientos de depósitos judiciales y fondos especiales de los meses de octubre, noviembre y diciembre del 2023, se observa una sobrestimación en cuantía de \$2.320.039.440 en la subcuenta

138436 Otros Intereses por cobrar, con efecto en la subcuenta 311001 Utilidad o Excedente del Ejercicio.

Lo anterior obedece a la inobservancia en la División de Contabilidad del deber de aplicar los procedimientos para el traslado de recursos de las cuentas bancarias del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de la Justicia a la cuenta única nacional (CUN), Ministerio de Justicia y del Derecho y USPEC; al reconocerse un mayor valor en ingresos financieros por \$2.320.039.440, que correspondían a acreedores de órdenes de pago no presupuestales, para la vigencia 2024.

(...) Por cuanto se evidencia que hasta el mes de enero del 2024, se recibieron las consignaciones en el SIIFNACION y automáticamente se generaron los documentos de recaudo por clasificar, donde se procede abonar a la cuenta por cobrar subcuenta 138436 Otros Intereses por cobrar y se crea el documento de cuenta por pagar no presupuestal para el Ministerio de Justicia y la USPEC; y la entidad reconoció en el mes de diciembre del 2023 como ingresos financieros la suma de 2.320.039.440 en la subcuenta 480201 Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, recursos que no le pertenecen. Por lo expuesto se valida hallazgo de auditoría'

Explicación: La ley 1743 de 2014, inciso segundo del artículo primero, establece que los recursos del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia son administrados por el Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, cuya destinación se comparte con el Ministerio de Justicia y del Derecho – MJD – y con el USPEC, en los porcentajes indicados en ésta.

El Banco Agrario consigna, la totalidad de los rendimientos e intereses generados del período sobre todos los recursos enunciados en el numeral 11 del artículo 3º. de la ley en mención y, los rendimientos generados sobre los montos que deban depositarse a órdenes de los despachos judiciales, causándolos por trimestre calendario y pagándolos dentro de los 10 días siguientes al vencimiento del plazo.

Desde el año 2015 el CSJ ha aplicado los procedimientos del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF –, con transacciones que generan de manera automática afectación a los estados financieros, resumidas a continuación:

1. Causación básica de los rendimientos financieros que corresponden al CSJ Proceso gestionado por perfil ingresos con impacto en el presupuesto de ingresos y la contabilidad, así:

Débito	1.3.84.36 Otros Intereses por Cobrar
Crédito	4.8.02.01 Intereses sobre depósitos en instituciones financieras
Tercero	N.I.T. Banco Agrario de Colombia
CAT ING	6-0-67-2-05-3-04 Rendimientos Depósitos Judiciales
CAT ING	6-0-67-2-05-1-02-01 Intereses sobre depósitos en instituciones financieras

2. Carga de extractos de la cuenta corriente recaudadora de recursos del Fondo Proceso gestionado por perfil pagador que crea el Documento de Recaudo por Clasificar – DRXC – por el 100% de los ingresos recibidos. Deja la siguiente traza contable:

Débito	1.1.10.05 Bancos
Crédito	2.4.07.20 Recaudos por clasificar

3. Recaudo básico del ingreso que corresponde al CSJ
Se imputa el Documento de Recaudo por Clasificar - DRXC, por el porcentaje que corresponde al CSJ, traza contable:

Débito	2.4.07.20 Recaudos por clasificar
Crédito	1.3.84.36 Otros Intereses por Cobrar

4. Traslado de recursos al MJD y USPEC

Para cada entidad se constituye un acreedor de pago no presupuestal a partir del saldo del Documento de Recaudo por Clasificar, en el porcentaje que le corresponde al MJD y al USPEC, que deja la siguiente traza contable:

Débito	2.4.07.20 Recaudos por clasificar
Crédito	2.4.90.40 Saldos a favor de beneficiarios
Tercero	NIT Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP –

Luego, se procede al pago de la Orden de Pago No Presupuestal al MHCP, entidad que administra en la Cuenta Unica Nacional - CUN –, el portafolio del MJD y del USPEC dejando la siguiente traza contable:

Débito	2.4.90.40 Saldos a favor de beneficiarios
Tercero	NIT Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP –
Crédito	1.1.10.05 Bancos

Estos procesos NO dejan traza contable en la cuenta de gasto por transferencias entre el CSJ y las entidades beneficiarias del Fondo, MJD y USPEC. Tampoco deja el reconocimiento del 100% de los ingresos financieros recibidos del Banco Agrario como ingresos propios del CSJ; solo se hace en el porcentaje que la ley define.

En años anteriores se han presentado diferencias en las operaciones recíprocas entre el Banco Agrario de Colombia y el CSJ, cuestionadas por la Contaduría General de la Nación, por los siguientes motivos:

1. El Banco Agrario reportó operaciones recíprocas con el CSJ a la Contaduría General de la Nación, por el 100% de los rendimientos financieros causados a favor del Fondo de Modernización, dejando a un lado que la ley establece que dichos recursos son compartidos por el CSJ con el MJD y el USPEC, reflejados en la subcuenta de gastos 5.8.04.40 Intereses

sobre depósitos y exigibilidades, recíproca de la subcuenta 4.8.02.01 Intereses sobre depósitos en instituciones financieras en el CSJ, generando un mayor valor reportado por el Banco Agrario a lo reconocido como ingreso propio del CSJ

Pregunta 1: ¿Debe el CSJ registrar en la subcuenta de ingresos 4.8.02.01 Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, el 100% de los rendimientos financieros correspondientes al Fondo de Modernización, o solamente debe hacerlo en la proporción que le corresponde?

2. El total de los rendimientos financieros causados por el Banco Agrario correspondientes al IV Trimestre, que son consignados durante los primeros 10 días de la siguiente vigencia, son reportados por esta entidad como una cuenta por pagar en la subcuenta 2.4.07.26 Rendimientos Financieros, recíproca de la subcuenta 1.3.84.36 Otros Intereses por Cobrar.

Con el fin de corresponder a la cuenta por pagar al CSJ informada por el Banco Agrario al final de la vigencia 2023 y evitar diferencias en la conciliación de las Operaciones Recíprocas, el CSJ registró mediante comprobante manual el porcentaje correspondiente al ingreso del MJD y del USPEC, toda vez que el banco transfiere a totalidad los rendimientos e intereses al CSJ administrador del fondo de modernización, sin discriminar lo correspondiente a cada una de las entidades beneficiarias del recaudo.

Pregunta 2: ¿El CSJ debe registrar en la subcuenta 1.3.84.36. Otros Intereses por Cobrar, el 100% de los recursos que el Banco Agrario le consignará en sus cuentas bancarias en la siguiente vigencia, o debe hacerlo solamente por el porcentaje de los recursos propios?

3. El MJD y el USPEC incorporan a los estados financieros, el valor de los dineros recibidos al imputar en SIIF Nación, el Documento de Recaudo por Clasificar que se genera a partir del traslado de los recursos del CSJ a la cuenta DTN.

Recaudo y causación simultánea de los rendimientos financieros recibidos del CSJ Proceso gestionado por el perfil ingresos, a partir del Documento de Recaudo por Clasificar – DRXC, asignado por la DTN a dichas entidades, con impacto en el presupuesto de ingresos y la contabilidad, así:

Causación

Débito	1.3.37.12 Otras Transferencias
Tercero	N.I.T. CSJ
Crédito	4.4.28.03 Otras Transferencias - Para gastos de funcionamiento
Tercero	N.I.T. CSJ
CAT ING	6.0.67.1.02.6.14 - Del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia

Recaudo

Débito	5.7.20.80 Recaudos
--------	--------------------

PCIRel 13-01-01-DT
Crédito 1.3.37.12 Otras Transferencias
Tercero N.I.T. CSJ

Lo anterior genera una diferencia en operaciones recíprocas porque el CSJ NO reporta valor alguno por concepto de gastos por Transferencias, en tanto que el MJD y el USPEC SI reportan un ingreso recibido del CSJ por concepto de otras transferencias para gastos de funcionamiento, dada la parametrización contable el rubro del catálogo de ingreso.

Por esta inconsistencia en operaciones recíprocas, la CGR valida un nuevo hallazgo en el mismo informe, manifestando:

'(...) La entidad, no reportó la operación con la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios USPEC por \$1.030.172.476.

Lo anterior denota inconsistencias en la información reportada realizada entre entidades públicas; situación que se presenta por deficiencias en los mecanismos de control interno contable específicamente en los asociados en la generación de informes con destino a la Contaduría General de la Nación, que dan lugar al incumplimiento del Instructivo 001 de 2023 emitido por la CGN y Procedimiento para la agregación de información.'

Pregunta 3: ¿El CSJ debe gestionar ante la Dirección General de Presupuesto Nacional, apropiación presupuestal para el rubro del catálogo de gastos A-03-03-01-079 FONDO PARA LA MODERNIZACIÓN, DESCONGESTIÓN Y BIENESTAR DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA, creado en la vigencia 2024 y a la Contaduría la parametrización contable y gestionar con el las transferencias a las entidades beneficiarias por cadena presupuestal, o debe hacerlo mediante comprobantes contables manuales?

4. En el proceso de conciliación adelantada con las entidades se evidencia que MINJUSTICIA y USPEC reconocen el ingreso en su contabilidad, al momento del traslado por parte del CSJ y no en el momento que se origina.

Pregunta 4: ¿El CSJ debe registrar el ajuste contable manual del gasto por transferencias en el mismo mes en que se van a trasladar los recursos, para evitar diferencias en las operaciones recíprocas?

Pregunta 5: ¿Si al final de la vigencia no se han transferido recursos recibidos en el fondo con destinación al MJD y al USPEC, el CSJ debe registrar una cuenta por pagar y las entidades beneficiarias deben registrar una cuenta por cobrar?"

CONSIDERACIONES

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

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

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

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

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

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

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

La Ley 1743 de 2014, dispone:

“Artículo 1º. Objeto. La presente ley regula nuevos recursos que contribuyan a mejorar el funcionamiento de la administración de justicia, sin detrimento de las apropiaciones que se hagan anualmente a través de la Ley General de Presupuesto.

Los recursos recaudados con ocasión de la presente ley serán administrados por el Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, o quien haga sus veces, a través del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia de que trata esta ley.

(...)

Artículo 3º. Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia. El artículo 192 de la Ley 270 de 1996, adicionado por el artículo 21 de la Ley 1285 de 2009, quedará así:

“artículo 192. El Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia será un fondo especial administrado por el Consejo Superior de la Judicatura, o quien haga sus veces, integrado por los siguientes recursos:

(...)

“11. Los rendimientos generados sobre todos los recursos enunciados en los numerales anteriores, sin perjuicio de la destinación del 30% para el Sistema Carcelario y Penitenciario establecida en el artículo 6º de la Ley 66 de 1993” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 272 de 2015, señala:

“Artículo 12. Distribución de recursos. Para la programación de los recursos del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia, de conformidad con las diferentes destinaciones establecidas en la Ley 1743 de 2014, el Consejo Superior de la Judicatura deberá aplicar, sobre el valor estimado del recaudo de la respectiva vigencia fiscal más los recursos disponibles de vigencias anteriores desde la vigencia de la Ley 1743 de 2014, el siguiente orden de descuentos:

1. El treinta por ciento (30%) de los rendimientos generados sobre depósitos judiciales prescritos y multas, para los planes, programas y proyectos de rehabilitación y construcción, mejoras, adecuación y consecución de los centros carcelarios y penitenciarios.

2. El dos por ciento (2%) en los términos establecidos por el inciso segundo del artículo 2 de la Ley 1743 de 2014, para la promoción de los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, a cargo del Ministerio de Justicia y del Derecho.

3. Los recursos restantes se destinarán a los fines previstos en el inciso primero del artículo 2 de la Ley 1743 de 2014” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

6.1.4. Ingresos

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los

cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

En ese sentido, de acuerdo con las consideraciones expuestas, la CGN procede a dar respuesta respecto al tratamiento contable y parametrización que debe atender la entidad para el reconocimiento y giro de los rendimientos generados con los recursos del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de la Justicia. Por lo cual, se procede a dar respuesta a cada una de sus preguntas.

Preguntas 1, 2, 4 y 5. Registro contable para el reconocimiento de los rendimientos generados.

De acuerdo con el principio de Devengo del Marco Conceptual, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del periodo contable, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. Por su parte, en aplicación del principio de Esencia sobre forma, los hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que les da origen.

Asimismo, el mencionado Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros; por su parte los ingresos corresponden a los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos durante el periodo contable por entradas o incrementos de los activos que no están asociados con los aportes para la creación de la entidad.

Por lo anterior, le corresponde a cada entidad reconocer como parte de sus activos e ingresos, el porcentaje de los rendimientos que le fue asignado conforme a las disposiciones legales, con independencia de que inicialmente sea girada la totalidad al CSJ y, con posterioridad, el CSJ los gire a las demás entidades.

Cuando le sean abonados los rendimientos financieros a las cuentas del CSJ, este deberá reconocerlos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando el CSJ identifique los valores que le corresponden a cada entidad, debitará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 480201-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras de la cuenta 4802-FINANCIEROS, por el valor de los rendimientos propios, y la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor de los rendimientos que le corresponden al Ministerio y a la USPEC.

El CSJ notificará al Ministerio de Justicia y del Derecho y a la USPEC los recursos que le corresponden de los rendimientos recibidos para que estos sean incorporados en la información financiera de cada entidad, para lo cual registrarán los rendimientos financieros sobre los que tienen derecho debitando la subcuenta 138436-Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480201-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Cuando el CSJ realice el giro a la CUN de los rendimientos del Ministerio y la USPEC, el CSJ debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando los recursos de los rendimientos sean recibidos por la CUN y la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional – DGCPTN notifique al Ministerio y a la USPEC de que dichos recursos se encuentran en sus cuentas, le corresponderá a la DGCPTN debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditar la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Por su parte, el Ministerio y la USPEC debitarán la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditarán la subcuenta 138436-Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

De los anteriores registros y de acuerdo con las Reglas de Eliminación con corte a junio de 2024, la operación recíproca que reportarán el CSJ, el Ministerio y la USPEC por los rendimientos abonados en cuentas del CSJ será la regla número 19, la cual incluye las subcuentas 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y 138436-Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, el Ministerio, la USPEC y la DGCPTN reportarán de acuerdo con la regla número 46 los valores de los rendimientos girados del CSJ a la CUN.

Pregunta 3. Apropiación presupuestal y parametrización contable para las transferencias a las entidades beneficiarias por cadena presupuestal.

Respecto a su solicitud de si es necesario que el CSJ gestione ante la Dirección General de Presupuesto Nacional la apropiación presupuestal para el rubro del catálogo de gastos A-03-03-01-079 FONDO PARA LA MODERNIZACIÓN, DESCONGESTIÓN Y BIENESTAR DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre este asunto, por lo cual, se informa que se dio traslado de la solicitud a la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPPN) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante radicado CGN N° 20241030023811 del 12 de julio de 2024.

Una vez la DGPPN se pronuncie respecto a la creación del citado rubro, la CGN procederá a realizar el análisis y la definición contable a la que haya lugar.

Ahora bien, respecto a las definiciones en el SIIF-Nación, se atenderá lo siguiente:

El reconocimiento contable por parte del CSJ de los rendimientos financieros generados en las cuentas bancarias y que corresponden a esta, inicia con la constitución del documento de recaudo por clasificar, que registra la contabilidad definida en la cuenta bancaria.

Por su parte, cuando se disponga de la información relacionada con los rendimientos que le corresponden al CSJ, se da aplicación al principio contable de devengo, para lo cual, el registro se encuentra definido en la Tabla de Eventos Contables TCON10-Causación y Acreedores de Ingresos, así:

TCON10-CAUSACIÓN Y ACREEDORES DE INGRESOS

Tipo de Registro	Vigencia	Codigo Rubro de Ingreso	Descripcion Rubro de Ingreso	No Contabiliza	Codigo Contable Debe	Descscripcion Codigo Contable Debe	Codigo Contable Haber	Descripcion Codigo Contable Haber	Vigente	Ambito
Causacion	Actual	6-0-67-2-05-1-02-01	INTERESES SOBRE DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	NO	138436001	Otros intereses por cobrar	480201001	Intereses sobre depósitos en instituciones financieras	SI	012400000
Causacion	Anterior	6-0-67-2-05-1-02-01	INTERESES SOBRE DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	NO	138436001	Otros intereses por cobrar	480201001	Intereses sobre depósitos en instituciones financieras	SI	012400000

Posteriormente, con la identificación de los rendimientos se realiza la imputación del Documento de Recaudo por Clasificar, el cual cancela el derecho en la Tabla de Eventos Contables TCON11-Recaudos y el pasivo 240720001-Recaudos por clasificar, constituido en la cuenta bancaria, como se muestra a continuación:

TCON11-RECAUDOS

Tipo de Registro	Codigo Rubro de Ingreso	Descripcion Codigo Rubro de Ingreso	Vigencia de Ingresos	Contabiliza	Misma ECP	ECP Responsable	Codigo Contable Asiento Debe	Descripcion Codigo Contable Asiento Debe	Codigo Contable Asiento Haber	Descripcion Codigo Contable Asiento Haber	Vigente	Ambito
RecBasDRXC Bancos	6-0-67-2-05-1-02-01	INTERESES SOBRE DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	Vigencia actual	SI	SI	Administracion Central			138436001	Otros intereses por cobrar	SI	012400000
RecBasDRXC Bancos	6-0-67-2-05-1-02-01	INTERESES SOBRE DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	Vigencia anterior	SI	SI	Administracion Central			138436001	Otros intereses por cobrar	SI	012400000

Para realizar el traslado de los rendimientos financieros por parte del CSJ al MJD y a la USPEC, se debe constituir un Acreedor de PAG cuyo beneficiario final es la DGCPTN, para que ésta disponga el Documento de Recaudo por Clasificar a las citadas entidades y puedan concluir el proceso de imputación del ingreso presupuestal del hecho económico.

Por su parte, las entidades con la información suministrada por el CSJ respecto a los rendimientos financieros darán aplicación a lo señalado en el presente concepto, para lo cual deben imputar los rubros conceptos de ingresos que correspondan a cada entidad de acuerdo con la Clasificación del Catálogo Presupuestal de Ingresos.

CONCEPTO No. 20241100031701 DEL 23-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Inviabilidad de establecer términos para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar en atención a que la depuración contable de estas partidas debe evaluarse de forma permanente

Doctor
 GERARDO CAMAYO LÓPEZ
 Secretario de Hacienda
 Municipio El Cerrito
 El Cerrito, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010044022 del 28 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se solicita un concepto respecto a los términos para el castigo de cartera en los estados financieros, toda vez que en la página web de la CGN no se logró evidenciar un marco normativo que direcciona al respecto.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

"Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes".

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

"1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: a) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; b) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; c) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; d) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; e) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

De conformidad con lo anterior, respecto a su consulta se precisa que la CGN no establece términos para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, sino que señala, en línea con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, que las entidades deben depurar de forma permanente todas sus cifras, incluyendo las cuentas por cobrar, que se encuentren afectadas por alguna de las situaciones señaladas en el numeral 3.2.15 de dicho procedimiento.

En este sentido, si las cuentas por cobrar de que trata su consulta se encuentran bajo alguna de las situaciones descritas en los párrafos precedentes, se deberán adelantar las

acciones correspondientes para concretar su baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad; por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Así las cosas, para efecto de realizar la baja en cuentas de sus cuentas por cobrar, la entidad deberá evaluar, con el apoyo de su área jurídica, si sobre los derechos reconocidos como cuentas por cobrar acaeció algún fenómeno jurídico como la prescripción del derecho, la caducidad de la acción u otra situación que implique que la entidad no podrá recibir los flujos financieros respectivos. Lo anterior, teniendo en cuenta que los términos de prescripción de los derechos o de caducidad de las acciones se encuentran regulados en el ordenamiento jurídico colombiano atendiendo a la naturaleza de cada obligación u acción judicial a interponer; y que la definición de dichos términos no es competencia de la CGN.

CONCEPTO No. 20241100031751 DEL 23-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Manejo de códigos contables auxiliares con naturaleza contraria a la subcuenta

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA CASTAÑEDA LADINO
 Directivo – Gerencia de Contabilidad
 Fiduciaria La Previsora S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241200041162 del 09 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) de conformidad con las necesidades contables y presupuestales en los estados financieros del Patrimonio Autónomo Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio dentro de la subcuenta 290201 –en administración perteneciente a la cuenta 2902- recursos recibidos en administración se han venido creando cuentas auxiliares (nueve dígitos) de naturaleza crédito y débito con el fin de registrar de forma separada los recursos recibidos y los pagos realizados tales como pagos de nóminas de pensiones, pagos sanción mora, el IVA que no es descontable y que se lleva como un mayor valor del pago realizado por un servicio adquirido, entre otros, lo anterior dentro de la ejecución del contrato fiduciario.

En consecuencia, de lo anteriormente expuesto ponemos a consideración la siguiente inquietud:

1. ¿Es adecuado el manejo contable para registrar de forma separada los pagos realizados a través de cuentas auxiliares (nueve dígitos) de naturaleza debito creadas dentro de la subcuenta 290201- en administración?, a continuación, un ejemplo de cómo se registra actualmente:

Nivel	Numero de la cuenta	Descripción de las cuentas	Naturaleza	Comentarios
Grupo	29	Otros Pasivos	Crédito	"saldo neto entre recursos recibidos y pagos realizados"
Cuenta	2902	Recursos recibidos en administración	Crédito	"saldo neto entre recursos recibidos y pagos realizados"
Subcuenta	290201	En administración	Crédito	"saldo neto entre recursos recibidos y pagos realizados"
Auxiliar (9)	290201001	Recursos recibidos en administración	Crédito	"Recursos recibidos"
Auxiliar (9)	290201009	Pagos sanción mora	Debito	"Pagos realizados con los recursos recibidos en administración"
Auxiliar (9)	290201022	Pensión de Jubilación	Debito	"Pagos realizados con los recursos recibidos en administración"
Auxiliar (9)	290201029	IVA recibido servicio 19%	Debito	"Pagos realizados con los recursos recibidos en administración"

2. Si lo anterior no es un correcto procedimiento, ¿Es viable que dentro de la cuenta 2902 se cuente con subcuentas de naturaleza crédito y débito?, así:

Nivel	Numero de la cuenta	Descripción de la cuenta	Naturaleza	Comentarios
Cuenta	2902	Recursos recibidos en administración	Crédito	"saldo neto entre recursos recibidos y pagos realizados"
Subcuenta	290201	En administración	Crédito	"Recursos recibidos"
Subcuenta	290203	Pagos de recursos recibidos en administración	Debito	"Pagos realizados con los recursos recibidos en administración"

o en segunda opción, dentro de la subcuenta 290201 - recursos recibidos en administración crear un auxiliar (siete dígitos) que sea de naturaleza debito para llevar el registro separado de los aportes y los pagos realizados, así:

Nivel	Numero de la cuenta	Descripción de la cuenta	Naturaleza	Comentarios
Cuenta	2902	Recursos recibidos en administración	Crédito	"saldo neto entre recursos recibidos y pagos realizados"
Subcuenta	290201	En administración	Crédito	"saldo neto entre recursos recibidos y pagos realizados"
Auxiliar (7)	29020101	Recursos recibidos en administración	Crédito	"Recursos recibidos"
Auxiliar (7)	29020102	Pagos de recursos recibidos en administración	Debito	"Pagos realizados con los recursos recibidos en administración"

Agradezco su concepto sobre la situación presentada, ya que el Ministerio de Educación nos relacionan observaciones sobre los informes por presentar cuentas auxiliares (nueve dígitos) con naturaleza débito, en diferentes oportunidades se le aclara al Ministerio de Educación que se lleva de esta manera para control de los pagos realizados de los recursos recibidos de los conceptos Aportes del Ministerio de Educación Nacional y Entidades Territoriales, en virtud de las resoluciones 320 de 2019 y 195 de 2020 emitidas por la Contaduría General de la Nación, así como los recursos recibidos que trata el decreto 2020 de 2019 y 473 de 2021 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (sic)'... los cuales tienen como objetivo financiar el pago de las sanciones por mora en el pago de las cesantías del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio - FOMAG...''.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

4.1. Características fundamentales

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, contempla:

“CAPÍTULO 1. ESTRUCTURA

(...)

La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, las entidades podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el mencionado CGC describe la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración”; y establece que esta se debita con “2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado” y se acredita con “1- El valor de los recursos recibidos”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se atiende su consulta en el orden en que fueron planteadas las preguntas, así:

1. ¿Es adecuado el manejo contable para registrar de forma separada los pagos realizados a través de cuentas auxiliares (nueve dígitos) de naturaleza debito creadas dentro de la subcuenta 290201- en administración?

Al respecto, dando aplicación a lo contemplado en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades podrán habilitar, de acuerdo a sus necesidades operativas y de control, niveles auxiliares posterior a los 6 dígitos establecidos para las subcuentas reguladas por la CGN. Sin embargo, deben garantizar que la apertura y uso de los auxiliares que requieran, no alteren la naturaleza definida por la CGN para los niveles superiores, a saber, la clase, el grupo, la cuenta y la subcuenta que corresponda.

2. (...) ¿Es viable que dentro de la cuenta 2902 se cuente con subcuentas de naturaleza crédito y débito?

En concordancia con lo planteado en la respuesta anterior, la CGN no considera la creación de subcuentas con naturaleza contraria dentro de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN objeto de su consulta, reiterando que el uso de niveles auxiliares es discrecional de la entidad garantizando que no se altere la naturaleza definida por la CGN para los niveles superiores enunciados.

Lo anterior, recordando que debe prevalecer en todo momento el cumplimiento de las características fundamentales de Relevancia y Representación Fiel que permitan identificar con total claridad la representación de los hechos económicos registrados en la contabilidad de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100031791 DEL 24-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados en comodato por un periodo no sustancial de la vida económica del activo

Doctor
FRANCISCO SALAMANCA
Asesor
Contraloría de Cundinamarca
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010041312 del 9 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) HECHOS:

La Beneficencia de Cundinamarca entregó a título de comodato o préstamo de uso a la Contraloría de Cundinamarca los pisos 2,3,4,6,7,8,10,11,12 y PH de un bien inmueble (edificio) de propiedad del comodante (La Beneficencia) para destinarlos única y exclusivamente para las funciones propias de la entidad y el funcionamiento de las oficinas de esta entidad de control (Contraloría de Cundinamarca), y en el evento en que este no se emplee para los fines previstos la Beneficencia está facultada para exigir su restitución inmediata.

Por su parte, la Contraloría de Cundinamarca se compromete a darle el uso debido y a restituirlos en el tiempo convenido, esto es cinco (5) años, a paz y salvo por todo concepto, a adecuar y realizar las reparaciones para poder desempeñar todas las actividades relacionadas con el normal uso autorizado y realizar las acciones necesarias para la conservación en buen estado de los inmuebles, así como a sufragar los pagos que acarree el uso del bien, tales como servicios públicos, administración, impuestos, tasas, contribuciones entre otros.

En el contrato de comodato celebrado, se estipula que la Beneficencia conserva todos los derechos que posee sobre el bien entregado en comodato antes de la celebración del mismo, salvo su goce, uso y tenencia, el cual es el único derecho que temporalmente se otorga al comodatario. Así mismo, designó un funcionario de la entidad, para ejercer la vigilancia y control del contrato de comodato.

Dentro del clausulado del contrato se establece que el COMODATARIO deberá constituir a través de una compañía de seguros legalmente constituida una póliza, que cubra los bienes entregados en comodato de acuerdo con la naturaleza de los mismos, con las siguientes coberturas: POLIZA TODO RIESGO DE DAÑOS MATERIALES: Con el fin de garantizar y proteger las construcciones, por el valor del Avalúo para la firma del contrato, vigente durante el plazo de ejecución del contrato, cuyo beneficiario sea la BENEFICENCIA DE CUNDINAMARCA. PÓLIZA RESPONSABILIDAD CIVIL EXTRA CONTRACTUAL POR DAÑOS A TERCEROS: A favor de la Beneficencia de Cundinamarca, por daños a terceros equivalente al 400 SMLMV, con vigencia igual al plazo de ejecución del contrato contados a partir de la fecha de inicio del contrato.

(...)

PREGUNTA:

¿Cuál es el tratamiento contable que se le tiene que dar al bien inmueble, respecto a los pisos 2,3,4,6,7,8,10,11,12 y PH entregados en comodato o préstamo de uso por la Beneficencia de Cundinamarca para el funcionamiento de la Contraloría Departamental?”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. (...).

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle.

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la

intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

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

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué parte obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué parte tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué parte asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Ahora bien, atendiendo a lo informado en la consulta, la cual señala que los pisos entregados en comodato por la Beneficiencia deberán ser restituidos al cabo de cinco años y que, en el evento en que estos no se empleen para los fines previstos, la Beneficiencia está facultada para exigir su restitución inmediata; se identifica que la Beneficiencia no pierde el control del bien inmueble pues permite el uso por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, define el uso que la comodataria debe dar al bien y, en este sentido, asume los riesgos significativos del mismo, durante la mayor parte de la vida económica del bien.

En consecuencia, la entidad comodante no pierde el control del bien entregado en comodato, por lo que continuará reconociéndolo en su información financiera y el hecho únicamente será objeto de revelación en las notas a los estados financieros. De otra parte, la entidad comodataria revelará el hecho económico en las notas de sus estados financieros, pero no incorporará el bien en sus activos.

CONCEPTO No. 20241100031801 DEL 24-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Traslado de bienes tangibles a la Central de Inversiones S.A CISA

Doctor
 JORGE BERMÚDEZ BETANCOURT
 Contratista
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010041602 del 12 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta lo expuesto en la implementación del artículo 330 plan Nacional de Desarrollo 2022-2026

ARTICULO 330 Modifíquese el artículo 238 de la ley 1450 de 201, el cual quedara así:

ARTICULO 238 MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS

‘A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A-CISA, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieren para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley’

Conforme a lo anterior, agradezco información respecto de lo siguiente:

Cuál es el trámite y procedimiento con los bienes que por concepto técnico se encuentran en estado de obsolescencia, no cuentan con garantía por parte del proveedor y ya cumplieron su vida útil según el manual de políticas contable de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la

información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

El Concepto N° 20231110027061 del 18 septiembre de 2023, expedido a la Central de Inversiones S.A. (CISA), concluye lo siguiente sobre bienes inmuebles entregados a CISA en forma gratuita:

“1. En virtud de los cambios efectuados por medio del artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, el tratamiento contable que CISA deberá efectuar sobre los inmuebles que le sean transferidos a título gratuito dependerá del control que esta tenga de dichos activos luego de su transferencia. Para ello, tendrá en cuenta los criterios señalados en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En ese sentido, la entidad deberá evaluar si obtiene el control de los activos o si, por el contrario, este lo mantienen las entidades que se los transfieren o la DGCPTN. En caso de que CISA tenga el control, esta los incorporará como activos dentro de su información financiera. En caso de que no obtenga el control, los llevará en cuentas de orden.

2. La CGN realizará modificaciones al Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Esto para incorporar los ajustes que surjen sobre este tema con ocasión a lo manifestado en el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023. La elaboración del acto administrativo que contendrá la modificación del mencionado procedimiento dependerá de la expedición del decreto reglamentario del referido artículo 330 y del plan de trabajo proyectado por la CGN para el siguiente año” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para reconocer un elemento como activo, la entidad debe atender a: i) la existencia de control, ii) la generación de beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados.

Asimismo, el marco referido establece que se dará de baja un activo cuando se pierda el control o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En consonancia con lo anterior, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. En este sentido, se tiene que siempre que la información financiera se encuentre afectada por activos o pasivos que hayan dejado de cumplir los requisitos para su reconocimiento, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

De allí que la depuración contable y la realización de la baja en cuentas de las partidas que dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento deba realizarse de forma permanente por todas las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, y no sólo por las entidades y en los términos en que una ley u otra disposición normativa lo establezca.

Ahora bien, de acuerdo con el Concepto N° 20231110027061 del 18 septiembre de 2023, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se modificará para incorporar los ajustes que surjan sobre este tema con ocasión a lo manifestado en el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, lo que dependerá de la expedición del decreto reglamentario del referido artículo 330 y del plan de trabajo proyectado por la CGN para el siguiente año.

En este sentido, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio mediante una gestión contable proactiva y rigurosa, que permita generar información financiera confiable y útil para la toma de decisiones deberá determinar si los bienes objeto de consulta cumplen con los criterios para seguir siendo reconocidos como activos o, por el contrario, deben darse de baja en los estados financieros de la entidad.

De manera posterior, evaluará qué entidad ostenta el control de aquellos bienes que estén reconocidos como activos y sean susceptibles de transferir, según los criterios señalados en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo que seguirán reconocidos en la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS; o si, por el contrario, reconocerán el traslado de dichos activos a CISA, en línea con las conclusiones del Concepto N° 20231110027061 del 18 septiembre de 2023.

CONCEPTO No. 20241100031851 DEL 24-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Manejo contable que se debe dar a los bienes muebles que no están en uso, pero se encuentran reconocidos en la información financiera de la entidad

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
 Profesional universitario contabilidad
 Instituto Departamental de Deportes de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010042172 del 15 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) En el informe definitivo de la auditoría fiscal y de gestión vigencia 2023 realizado por la Contraloría General de Antioquia, se dejó como hallazgo administrativo la siguiente situación:

En la subcuenta contable 168002 - Equipo de restaurante y cafetería con saldo de \$102.991.014 se reconocen y registrados 23 bienes muebles, los cuales fueron objeto de pruebas auditoría de manera aleatoria (inspección física) en las diferentes áreas, se identificó que el 100% de los bienes no se encuentran en uso desde varias vigencias.

De lo anterior, se infiere que la entidad no realiza el tratamiento administrativo con relación a los bienes muebles que no están en uso y por consiguiente no implementa el tratamiento contable de estos bienes para el retiro del grupo 16 de la propiedad Planta y Equipo y trasladarlo a la cuenta de orden respectiva 8315, generando una sobrestimación en el grupo 16 Propiedades, Planta y Equipo por el saldo de la subcuenta.

Nuestra consulta es la siguiente:

¿Qué manejo contable se debe dar a los bienes muebles que no están en uso, pero se encuentran en buen estado?

¿Existe alguna normatividad expedida por la CGN que respalde la afirmación que dio la Contraloría General de Antioquia en el informe definitivo de la auditoría fiscal y de gestión vigencia 2023 sobre el tratamiento contable de los bienes muebles que no están en uso `...retiro del grupo 16 de la propiedad Planta y Equipo y trasladarlo a la cuenta de orden respectiva 8315...`?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...).

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayados fuera de texto).

Por último, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

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

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

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

(...)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades”.

De igual manera el CGC describe la cuenta 8315- BIENES Y DERECHOS RETIRADOS así: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El potencial de servicio hace referencia a la capacidad que tiene el activo para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo; mientras que los beneficios económicos futuros se relacionan con la capacidad que tiene dicho activo para contribuir a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo, mediante su uso o enajenación.

De igual manera dicho Marco establece que para poder reconocer un activo, este elemento de los estados financieros debe cumplir con la definición mencionada anteriormente, debe tener la probabilidad de generar una entrada de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y se debe poder medir con fiabilidad.

Por lo anterior, si la entidad considera que los bienes muebles objeto de consulta, siguen cumpliendo la definición de activo, solo que no se encuentran en uso, deberá reclasificarlos a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO

EXPLOTADOS, la cual permite el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades.

Así pues, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si hubo lugar a deterioro, y la subcuenta correspondiente de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, y acreditará la subcuenta 168002-Equipo de restaurante y cafetería de la cuenta 1680-EQUIPOS DE COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y HOTELERÍA.

Ahora bien, cuando un bien no cumple la definición de activo, la entidad debe proceder con su baja en cuentas, es decir, con la eliminación total o parcial de este en su información financiera.

En este sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que un elemento clasificado en este tipo de activos se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En consecuencia, si la entidad tiene registrados en su contabilidad bienes que no se encuentran en uso y ya no cumplen la definición de activo deberá darlos de baja en cuentas atendiendo también al numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, según el cual las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por lo anterior, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si hubo lugar a deterioro, y la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 168002-Equipo de restaurante y cafetería de la cuenta 1680-EQUIPOS DE COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y HOTELERÍA.

En consonancia con lo señalado, el Catálogo General de Cuentas indica que en la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS se debe incluir el valor de los bienes retirados del servicio, que, por varias razones, a criterio de la entidad requieren ser controlados. En ese sentido, el control administrativo que debe efectuar la entidad a los elementos que se consideren activos o no, será determinado por ella misma, ya que este constituye un medio de control propio.

En caso de que la entidad haya cometido algún error en el tratamiento contable anteriormente señalado deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20241100031871 DEL 24-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Bienes históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento y tratamiento contable de los libros del Instituto Caro y Cuervo

Doctor
HÉCTOR ALEJANDO CADAVID VILLA
 Subdirector Administrativo y Financiero
 Instituto Caro y Cuervo
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010043032 del 22 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente, me permito solicitar su autorizado concepto acerca del tratamiento contable adecuado para el reconocimiento de los libros que integran la Biblioteca José Manuel Rivas Saconni (Sede Centro y Yerbabuena), con el fin de asegurar que dicho reconocimiento cumpla con los lineamientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y los principios de contabilidad pública establecidos en Colombia.

Antecedentes

(...)

Así mismo, el Instituto Caro y Cuervo tiene por objeto principal, la investigación y promoción del idioma español, la literatura hispanoamericana, y la preservación del patrimonio cultural. En este contexto, la Biblioteca de las Sedes Yerbabuena y Casa Cuervo son componentes esenciales para la misión del Instituto, al albergar colecciones bibliográficas que incluyen obras de alto valor histórico, académico y cultural.

De otra parte, la Contraloría General de la República (CGR) en auditoría financiera realizada en vigencias anteriores, prescribió como hallazgo:

'El saldo de la cuenta otros activos, libros y publicaciones de investigación y consulta por \$2.350 millones, está representado por los libros que se encuentran en las bibliotecas de Yerbabuena y del Centro, el cual presenta incertidumbre debido a que el 40% de los mismos no están valorizados como se pudo observar en los archivos, "ICC Biblioteca Centro y Yerbabuena parte 1, 2,3 Y 4 (...)' (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, el ICC hoy no cuenta con la valorización de varias de las colecciones (cerca de 220 mil ejemplares existentes), razón por la cual, la entidad se encuentra evaluando la manera más apropiada de realizar su tasación para su incorporación en el sistema auxiliar de control y gestión de libros bibliotecarios (Koha) y posteriormente, su reconocimiento en la situación financiera de la entidad, si hay lugar a ello.

Finalmente, la entidad se encuentra consultando con la Biblioteca Nacional de Colombia si la Biblioteca del Instituto es considerada o no, como pública.

Aspectos a considerar para el reconocimiento contable

Dado el carácter especializado de las colecciones bibliográficas y la relevancia de su adecuada contabilización, solicitamos su orientación respecto a los siguientes aspectos clave para su reconocimiento contable:

a) Identificación del bien:

Si bien la Biblioteca José Manuel Rivas Sacconi tiene materiales en todas las áreas del conocimiento, sus colecciones tienen un mayor énfasis en áreas tales como literatura, lingüística, gramática, filología y enseñanza del español como lengua extranjera, articulándose de esta forma a las áreas misionales de la entidad.

Por lo tanto, se pueden identificar, entre otros, los siguientes materiales bibliográficos:
(...)

Aparte de los citados materiales bibliográficos, la Biblioteca también cuenta con fondos archivísticos patrimoniales de gran importancia, material hemerográfico, audiovisual y sonoro. Varias de estas colecciones bibliográficas están compuestas por libros de diversas épocas, muchos de los cuales son únicos y tienen un valor significativo en términos culturales y académicos.

(...)

Así mismo, el Instituto cuenta con una hemeroteca especializada que forma parte de su extensa y valiosa colección bibliográfica. Esta hemeroteca está dedicada principalmente a

la recopilación, preservación y acceso de publicaciones periódicas (como revistas, diarios, boletines, etc.) que son de gran relevancia para la investigación en áreas como la lingüística, la literatura, la historia, y la cultura, especialmente dentro del contexto hispanoamericano.

Se pueden destacar como características de esta hemeroteca:

- ✓ La hemeroteca está especialmente enfocada en temas relacionados con la lengua española, la literatura hispanoamericana, la filología, y otras disciplinas afines que son el objeto de estudio del Instituto.
- ✓ Incluye publicaciones periódicas académicas y científicas que son fundamentales para los investigadores en estas áreas.
- ✓ La colección incluye publicaciones de diferentes épocas, lo que permite a los investigadores acceder a un amplio espectro de recursos históricos y contemporáneos.
- ✓ Muchas de las revistas y periódicos archivados son fuentes primarias importantes para el estudio histórico y cultural de la región.
- ✓ Algunos de los ejemplares conservados en la hemeroteca tienen un alto valor patrimonial debido a su rareza y antigüedad, así como por su importancia en el desarrollo del pensamiento y la cultura en el mundo hispano.
- ✓ Esta hemeroteca es una fuente esencial para la preservación y estudio del patrimonio cultural escrito en lengua española.
- ✓ La hemeroteca está disponible para investigadores, académicos y estudiantes que realizan estudios en las áreas de interés del Instituto.
- ✓ Aunque su acceso puede estar limitado o regulado debido al valor y la fragilidad de algunos de sus materiales, se facilita a los investigadores que buscan realizar trabajos especializados.

Por lo expuesto, la hemeroteca del Instituto Caro y Cuervo es una colección especializada y valiosa que apoya la misión del Instituto de investigar y preservar la lengua y cultura hispanoamericana. Es un recurso de gran importancia para estudios académicos en estas áreas, y su preservación es fundamental para mantener vivo el patrimonio cultural e intelectual de la región.

Por todo lo anterior, se solicita orientación sobre cómo identificar y clasificar estos bienes en el marco contable, considerando su carácter de bienes culturales, bienes de Propiedades, planta y equipo, o si, por el contrario, no procede su reconocimiento como activo para la entidad.

b) Materialidad y valoración:

Dado que los libros pueden variar considerablemente en valor (desde ediciones comunes hasta piezas únicas y de valor histórico), se requiere un criterio para determinar la materialidad en su registro contable.

Solicitamos su concepto sobre la metodología de valoración adecuada para estos bienes, incluyendo la posible depreciación, y cómo manejar la valoración de obras de alto valor cultural que puedan no tener un precio de mercado fácilmente determinable.

c) Propósito del Bien:

Las bibliotecas del Instituto Caro y Cuervo están destinadas principalmente a la investigación y conservación del patrimonio cultural, lo cual podría influir en el tratamiento contable de estos bienes.

Se solicita orientación sobre cómo considerar el propósito de uso en el reconocimiento contable.

d) Normatividad aplicable:

Se agradece su recomendación sobre la normativa y principios de contabilidad pública aplicables que deben tenerse en cuenta para el tratamiento contable de estas colecciones bibliográficas, considerando la naturaleza específica de la entidad y sus funciones.

e) Tratamiento contable diferencial:

Considerando que algunas obras podrían ser consideradas patrimonio cultural y otras no, solicitamos su orientación sobre si debiese existir un tratamiento contable diferencial para las diferentes categorías de libros dentro de las bibliotecas del Instituto.

En razón de lo anterior, se solicita respetuosamente a la Contaduría General de la Nación emitir un concepto doctrinal que permita al Instituto Caro y Cuervo adoptar el tratamiento contable más adecuado para el reconocimiento de los libros que conforman las Bibliotecas de la Sede Yerbabuena y Casa Cuervo, en consonancia con las normativas vigentes y la naturaleza de dichos bienes”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

Ahora bien, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación

física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

12. Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

14. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes.

15. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

16. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

(...)

22. La vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

23. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

24. El deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico. Si el valor en libros de la parte dañada no está identificado de manera separada, la entidad podrá estimarla tomando como referente a) la proporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo total del activo ajustado por la depreciación acumulada o b) la proporción física de la parte dañada con relación al activo total.

25. Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

2. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales o reglamentarias imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;

- c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

(...)

5. Los bienes históricos y culturales se reconocerán de manera individual, no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros bienes de características similares.

(...)

12.2. Medición Inicial

7. Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje, los honorarios profesionales, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones establecidas por la administración de la entidad.

(...)

9. Cuando se adquiera un bien histórico y cultural en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

12.3. Medición posterior

10. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.

11. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de la restauración a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. La depreciación iniciará cuando la restauración haya terminado. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

12. La depreciación se determinará sobre el valor de la restauración y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. La vida útil es el periodo durante el cual se espera que fluya el potencial de servicio de la restauración. Esta se determinará en función del periodo previsible que transcurrirá hasta que sea necesaria otra restauración de las mismas características” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros a través de su uso para producir o suministrar bienes o servicios que se encuentran a cargo de la entidad de acuerdo con su misionalidad.

La Norma de propiedades, planta y equipo indica que se clasificaran en esta categoría los activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, que prevé usarlos durante más de 12 meses y no espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Por su parte, la Norma de bienes de uso público señala que serán reconocidos en este grupo los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente.

Respecto a la Norma de bienes históricos y culturales, estos corresponderán a los activos tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad; y adicionalmente, existe un acto administrativo que los ha declarado como tal. No obstante, pueden existir bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo o bienes de uso público, casos en los cuales, se reconocerán en estas clasificaciones y se les aplicará la norma correspondiente.

Por lo anterior, le corresponde a la entidad clasificar los bienes de las diferentes colecciones que posee en las bibliotecas o hemeroteca de conformidad con la naturaleza y uso que ha definido para cada una de estas. Por lo que le corresponde definir si la totalidad de bienes por colección cumplen las características de la categoría asignada o si deben ser individualizados.

Es por ello, que la entidad reconocerá como parte de los bienes históricos y culturales aquellos que han sido declarados como tal y cuentan con valores colectivos, históricos,

estéticos o simbólicos para la sociedad; adicionalmente, estos bienes no se encuentran de fácil acceso al público, ni hacen parte de los bienes que dispone la entidad para el uso constante en la prestación de servicios asociados a su misionalidad.

Si los bienes consultados se disponen para el uso, goce y disfrute de la colectividad, sin tener limitaciones o restricciones para su acceso, la entidad los clasificará como bienes de uso público. Por último, serán clasificados como propiedades, planta y equipo si los bienes hacen parte de los elementos que se emplean para la prestación de los servicios ofertados por la entidad, o si se han dispuesto con fines administrativos.

Ahora bien, respecto al valor por el cual se deben incorporar estos bienes en el reconocimiento inicial, así como la medición posterior de los mismos, la entidad deberá aplicar los criterios definidos en la norma que le sea aplicable a cada categoría de activo.

CONCEPTO No. 20241100031881 DEL 24-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Revelación en cuentas de orden acreedoras de bienes recibidos en comodato sin transferencia del control

Doctor
 LUIS ARNULFO MARTÍNEZ PARRA
 Subdirección Administrativa y Financiera
 Ministerio de Igualdad y Equidad
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100042222 del 15 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“(...) se firmó un contrato en comodato con una entidad pública el cual corresponde a unas artesanías que nos dieron, las cuales se deben restituir en junio de 2026, dentro de sus cláusulas establecen que el COMODANTE conserva sobre el bien todos los derechos que como propietario tiene, pero no su goce, por cuanto agradezco su colaboración para que nos indique cual es la afectación contable según el Catálogo General de Cuentas o por el contrario solo se deben realizar las respectivas revelaciones”.

Mediante el correo electrónico lmartinez@minigualdad.gov.co del 17 de septiembre de 2024 el doctor Luis Arnulfo Martínez Parra de la Subdirección Administrativa y Financiera del Ministerio de Igualdad y Equidad indica que las artesanías son solo para exhibición. Y anexa copia del contrato.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente

referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Respecto al control del activo, puede asumirse a través de la titularidad legal, pero esta no es suficiente, por lo que también se deben considerar aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad de restringirlo, y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

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

Para el caso consultado, donde la entidad comodante entrega unos bienes (productos artesanales) al comodatario, permitiendo su uso para exhibición y custodia; sin que el comodante se desprenda de: i) la titularidad de los mismos, ii) el control, el cual ejerce inspeccionando en cualquier momento los bienes y por medio del supervisor del contrato; y iii) los riesgos significativos; es decir que, el comodante es quien tiene el control de los bienes, pues es el que define el uso que debe darle el comodatario a estos, indica su destinación, y cede de manera temporal (hasta el 20 de junio de 2026) su custodia.

Por lo anterior, la entidad comodante, al tener el control de los bienes deberá mantenerlos en su situación financiera en la subcuenta y cuenta respectiva, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

Por su parte, la entidad comodatario deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera. Y para efectos del control, podrá registrarlos en cuentas de orden de control.

CONCEPTO No. 20241100031891 DEL 24-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Activos contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de indemnizaciones recibidas y baja en cuentas de propiedades, planta y equipo por pérdida total

Doctor
ALFREDO RODRÍGUEZ
 Profesional Universitario
 Contraloría Municipal de Manizales
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100042402 del 16 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicito me aclaren la siguiente consulta: se posee una UPS que pertenece a los activos de la entidad la cual a la fecha se encuentra totalmente depreciada, la Ups presentó fallas lo que ocasiono un daño definitivo, por lo tanto, se adelantó el respectivo trámite de reclamación por siniestro ante la aseguradora; quien reconoció e indemnizo a la entidad. En el proceso de reposición de la UPS la aseguradora reconoció un 78% del valor comercial de una nueva UPS y la entidad deberá reconocer el valor restante para reemplazo de dicho activo.

¿Como se debe realizar el registro contable y la depreciación, ya que es por una reposición del bien, donde la aseguradora reconoció y pago el 78% y la entidad el 22% restante para la adquisición del nuevo bien? y ¿cómo se hace la baja contable del bien retirado por daño y entregado a la aseguradora para su disposición final?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.3. Medición inicial

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

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo". (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual establece que la baja en cuentas de un activo ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo. Así mismo, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se da cuando se pierde el control sobre el elemento o cuando, como es el caso consultado, no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En este sentido, cuando la entidad no espere obtener un potencial de servicio o un beneficio económico por el uso del bien clasificado como propiedades, planta y equipo, debido a que presenta un daño definitivo, procederá a darlo de baja en cuentas para lo cual debitará (i) la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y (ii) la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si aplica, y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, para el caso del bien que ya se encuentra totalmente depreciado.

Ahora bien, cuando la entidad tenga el derecho de cobro a la aseguradora, reconocerá el derecho mediante un débito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor que le corresponda a la aseguradora.

Cuando la entidad adquiera el nuevo bien y obtenga el control de este, lo reconocerá mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, el valor por el cual se medirá es al costo, de conformidad con el párrafo 8 de la Norma de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20241100031981 DEL 25-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Reconocimiento del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo. Uso de avalúos para la medición del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo. Definición de los elementos utilizados en el reconocimiento y medición del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo.

Doctora
 SILVIA CRISTINA GRANOBLES
 Contratista Contable
 Municipio El Cerrito
 El Cerrito, Valle

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010042442 del 16 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Municipio realizó una actualización de avalúo de bienes inmuebles año 2023, que fue entregado en el presente año, pero deseamos ampliar el concepto de como registrar esta actualización del inventario, por esta razón acudo a usted y le solicito concepto del deterioro de propiedad planta y equipo bajo NICSP, además de cual es la fórmula del deterioro y que significa cada uno de sus conceptos.

Me nace una duda referente a las políticas contables del municipio y es ¿El costo de disposición es el mismo costo en libros?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.1. Costo

106. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación. (...).

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. Por el contrario, el costo de un activo se puede disminuir a través de la depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros. También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor (...).

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad.

6.3.5.6. Valor en uso

116. El valor en uso corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo por su uso o disposición final, incluyendo en este último caso los costos de transacción en los que se pueda incurrir. El valor en uso es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la entidad” (subrayados fuera de texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...).

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. (...).

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

19.4. Medición del valor recuperable

(...)

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso.

(...)

19.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

20. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

19.4.2. Valor en uso

21. El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo o unidad generadora de efectivo por su uso y disposición final.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo,

generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

18. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado si existiere. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta.

20.4.2. Costo de reposición

19. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición” (subrayados fuera de texto).

Por su parte el concepto CGN N° 20241120024291 del 23 de julio de 2024, dirigido a la doctora Beatriz Moreno Ramírez, directora de Recursos Financieros de la Auditoría General de la República indica lo siguiente en sus conclusiones:

“De acuerdo con la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores o no generadores de efectivo, según corresponda.

Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo o el valor de servicio recuperable del activo, dependiendo del caso, para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal de dicho valor.

Ahora bien, dichos indicios pueden ser de fuentes externas como, por ejemplo: la disminución significativa del valor de mercado del activo como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal; cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, relacionados con el mercado al que está destinado el activo, el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad; entre otros.

Posterior a la determinación de la existencia de un indicio de deterioro la entidad reconocerá el deterioro del valor del activo, generador de efectivo o no generador de efectivo, cuando su valor en libros supere su valor recuperable o su valor de servicio recuperable, respectivamente.

Para el caso de los activos generadores de efectivo dicho valor recuperable corresponde al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso; y para el caso de los activos no generadores de efectivo corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En ese sentido, el avalúo realizado corresponde a un insumo para calcular el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, posterior a la determinación de la existencia de un indicio de deterioro, es decir, la decisión de realizar un avalúo es la consecuencia de la determinación de un indicio de deterioro a fin de su comprobación” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante aclarar que en desarrollo del proyecto de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, mediante la cual incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno al Régimen de Contabilidad Pública (RCP). Es decir, este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación

contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP.

Ahora bien, como se indicó en el radicado CGN N° 20241120024291 del 23 de julio de 2024 el avalúo realizado corresponde a un insumo para calcular el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, posterior a la determinación de la existencia de un indicio de deterioro, es decir, la decisión de realizar un avalúo es la consecuencia de la determinación de un indicio de deterioro a fin de su comprobación. Por ello, si el valor en libros está por encima del valor recuperable o de servicio recuperable, la entidad debe reconocer la pérdida por deterioro del valor del activo.

Por otro lado, la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo establecen que el deterioro se reconoce cuando el valor en libros del activo supera su valor recuperable, o el valor del servicio recuperable, dependiendo del caso, y que el gasto por deterioro corresponde a la diferencia entre el valor en libros y el valor recuperable o el valor del servicio recuperable.

Adicionalmente, estas Normas señalan que, en el caso de los activos generadores de efectivo, dicho valor recuperable corresponde al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso; y en el caso de los activos no generadores de efectivo corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

Dado lo anterior, a continuación, se presenta la definición de los elementos mencionados, los cuales son distintos unos de otros:

- Valor en libros: es el valor por el cual se encuentra reconocido contablemente el activo. Para el caso de las propiedades, planta y equipo corresponde al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.
- Valor de mercado: es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, el cual se puede obtener en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción.
- Costos de disposición: son aquellos costos incrementales en que se incurre para dejar al activo en condiciones de venta, como costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, entre otros.
- Costo de reposición: es el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente.

- Valor en uso: corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo o unidad generadora de efectivo por su uso y disposición final.

CONCEPTO No. 20241100032171 DEL 27-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad Concedente
	SUBTEMA	Tratamiento contable de activos en concesión

Doctora
ÁNGELA MARÍA PANTOJA MORALES
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010042232 del 15 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Debido a la inminente terminación de la operación del servicio público del Registro Único Nacional de Tránsito en el marco de Contrato de Concesión No. 033 de 2007, que estaba previsto para las 11:59 horas del día 30 de septiembre de 2022, el Ministerio de Transporte tras un estudio de viabilidad fáctica y jurídica opto por declarar la urgencia manifiesta a fin de celebrar directamente un nuevo contrato que permitiera garantizar la continuidad en la prestación de este importante servicio público, puesto que el Ministerio no tenía la capacidad técnica, operativa y administrativa para asumir directamente la prestación del servicio; (...)

(…)

Así las cosas, el primero (1) de octubre de dos mil veintidós (2022) el Ministerio suscribió el contrato 692 de 2022 cuyo objetos es: ‘La prestación del servicio público del Registro Único Nacional de Tránsito RUNT por cuenta y riesgo del concesionario, incluyendo su administración, operación, actualización, mantenimiento y la inscripción, ingreso de datos, expedición de certificados de información, explotación comercial y servicios relacionados

con los diferentes registros, de conformidad con lo previsto en este contrato a cambio de la retribución.’

Teniendo en cuenta que el contrato 033 de 2007 se refiere a la concesión de la prestación de un servicio público a cargo del Estado, la reversión de los bienes debe ser aplicada de acuerdo con las cláusulas pactadas en el contrato (...).

(...)

En ese sentido, tratándose de la concesión de un servicio público y no de bienes estatales, la reversión de los bienes se realiza con base en las cláusulas del contrato 033 de 2007, el cual establece en el Anexo C, en relación con los bienes a revertir que: ‘Bienes a revertir: De conformidad con lo establecido en el artículo 19 de la Ley 80 de 1993, y en la cláusula TRIGESIMO QUINTA del Contrato, el CONCESIONARIO en la fecha de terminación efectiva del contrato, deberá revertir a título gratuito todos los bienes afectos a la concesión, es decir, los necesarios para asegurar la continuidad ininterrumpida del servicio, en las condiciones y con las calidades exigidas en el Pliego de condiciones, y aquellas que la tecnología exija durante la vigencia del Contrato y la naturaleza del servicio. Por lo tanto, el CONCESIONARIO transferirá el dominio sin ningún gravamen de los bienes que se relacionan a continuación a título enunciativo y sin perjuicio de que al final de la concesión estén incluidos otros diferentes o adicionales pero afectos a la concesión’. (...)

Derivado de lo anterior, en la vigencia 2022 al culminar el contrato de concesión 033 de 2007, suscrito con la concesión RUNT se realizó un proceso de reversión de bienes de la concesión al Ministerio. Estos bienes no se encontraban reconocidos en la contabilidad del Ministerio.

En la vigencia 2023, una vez recopilada la información necesaria para el reconocimiento contable, el Ministerio incorporó en sus Estados Financieros los bienes revertidos por la concesión afectando las subcuentas 168308-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1683-Propiedades, planta y equipo en concesión, y la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión, de la cuenta 1970-Activos intangibles, con contrapartida en la subcuenta 310902-Perdidas a déficit acumulados, de la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores.

Al culminar el contrato 692 de 2002, se dio inicio a la etapa operativa de un nuevo contrato de concesión; esto es el contrato 604 de 2022. En este cambio de contrato tampoco existió una interrupción de los servicios derivados del RUNT, pues el concesionario titular de los contratos 033 de 2007 y 692 de 2022, es uno de los integrantes de la concesión a cargo del contrato 604 de 2022.

Por el cambio del contrato 033 de 2007 al contrato 692 de 2022; y del contrato 692 de 2022 al contrato 604 de 2022, no se realizó ninguna reclasificación contable, dado que los

bienes siempre permanecieron concesionados al no interrumpirse en ningún momento los servicios asociados al RUNT.

En el Informe de Auditoría financiera de la vigencia 2023 realizada por la Contraloría General de la República-CGR, se señala por parte del Equipo Auditor que 'El reconocimiento y registros de la reversión de los bienes tangibles e intangibles de la solución tecnológica del contrato de concesión del RUNT (...) presentan inadecuada clasificación, debido a que los mismos se realizaron sin afectar las cuentas 1670 Equipos de Comunicación y Computación, 197007 Licencias y 197008 Software, correspondiente recibo y entrega de los bienes entregados en concesión'.

En ese orden de ideas, se plantean las siguientes consultas:

1. Para el reconocimiento inicial de los bienes recibidos de la concesión, producto del proceso de reversión en la vigencia 2022, ¿se hacía necesario reconocer los bienes en las subcuentas 167002-Equipos de computación, de la cuenta 1670-Equipos de comunicación y computación, y 197007-Licencias, de la cuenta 1970-Activos intangibles y simultáneamente reclasificarlas a las subcuentas 168308-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1683-Propiedades, planta y equipo en concesión, y la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión, de la cuenta 1970-Activos intangibles o bastaba con reconocerlas directamente en estas últimas subcuentas teniendo en cuenta que no existió interrupción de los servicios concesionados y que los bienes permanecieron en poder de la concesión, pese al cambio de contrato?

2. Deben los bienes reclasificarse a las subcuentas 167002-Equipos de computación, de la cuenta 1670-Equipos de comunicación y computación, y 197007-Licencias, de la cuenta 1970-Activos intangibles y volverlos a reclasificarlos simultáneamente a las subcuentas 168308-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1683-Propiedades, planta y equipo en concesión, y la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión, de la cuenta 1970-Activos intangibles cada vez que termina e inicia un nuevo contrato de concesión; o deben permanecer en estas últimas subcuentas cada vez que inicia a termina un contrato pese a que los servicios se siguen prestando con el use de dichos bienes?"

CONSIDERACIONES

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

"44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

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

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

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

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente" (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la siguiente cuenta:

1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN: "Representa el valor de las propiedades, planta y equipo de la entidad concedente amparados en acuerdos de concesión" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El principio de esencia sobre forma contenido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que le dio origen. Por lo tanto, se deberá dar prelación a la esencia económica de los contratos suscritos entre el Ministerio de Transporte (concedente) y los concesionarios.

Por otro lado, un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una

contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada.

Por otra parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente.

Ahora bien, dado que el Ministerio de Transporte actúa en calidad de concedente en los contratos objeto de la consulta, reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes debitando la subcuenta 168308-Equipos de comunicación y computación de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda. Por su parte, reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión por el valor en libros, para lo cual debitará la subcuenta 168308-Equipos de comunicación y computación de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 167001-Equipo de comunicación o 167002-Equipo de computación de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN o en la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

En este sentido, no será necesario que la entidad realice la reclasificación del activo de la subcuenta 168308-Equipos de comunicación y computación de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES a la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, y de manera simultánea vuelva a registrar los activos a las cuentas de "en concesión" para reconocer que se ha terminado o iniciado un acuerdo de concesión, siempre y cuando los activos se mantengan de manera continua en concesión y la entidad tenga identificado plenamente al concesionario.

CONCEPTO No. 20241100032271 DEL 30-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de partidas de la caja menor

Doctor

JAIME STEVEN CELORIO GONZÁLEZ

Director

Instituto Municipal para el Desarrollo Social y Económico de Palmira (IMDESEPAL)
 Palmira, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010043052 del 22 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la entidad Instituto Municipal para el Desarrollo Social y Económico de Palmira, IMDESEPAL, (...) se efectuó una auditoría financiera y de gestión por parte de la Contraloría municipal de Palmira.

Donde se dejó una observación de tipo administrativo, en cuanto al manejo contable y presupuestal de la caja menor, donde se efectuó un gasto por servicio de instalación de unas tejas.

En virtud de lo anterior la contraloría señala que el movimiento fue contabilizado en una cuenta contable que no corresponde. Por lo tanto, solicitamos comedidamente un concepto respecto a las cuentas contables que se deben manejar para el registro de los gastos o erogaciones por concepto de la caja menor”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe los siguientes grupos así:

51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos”.

52-DE VENTAS: "En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades directamente relacionadas con la venta de bienes o la prestación de servicios".

54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES: "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos de la entidad por transacciones sin contraprestación, originados por activos monetarios y no monetarios transferidos a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado. También incluye los gastos de la entidad relacionados con la asunción o condonación de obligaciones (...)".

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: "En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad".

58-OTROS GASTOS: "En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos de la entidad que, por su naturaleza, no son susceptibles de clasificarse en alguna de las cuentas definidas anteriormente".

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre asuntos de carácter presupuestal.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones antes mencionadas se precisa que el reconocimiento de los hechos económicos en la información financiera se realiza atendiendo los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros establecidos en el Marco Conceptual.

En consecuencia, para el reconocimiento de las diferentes partidas se deberá tener en cuenta que se reconocerán como activos los recursos controlados por la entidad como resultado de un evento pasado, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y se registrarán en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 1-ACTIVOS.

Asimismo, para efectos contables, los gastos son erogaciones incurridas por la entidad que representan decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades; y se registrarán en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 5-GASTOS.

Para el caso puntual, los gastos pagados con la caja menor se deberán reconocer en el mes en que se efectúen mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 5-GASTOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Posteriormente, cuando se efectúe el reembolso se debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20241100032731 DEL 04-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Provisiones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con la garantía de la prestación de los servicios de salud y, de las actividades de promoción y prevención y de seguridad y salud en el trabajo al personal docente afiliado al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA CASTAÑEDA LADINO
 Gerencia de Contabilidad
 Fiduprevisora S.A
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010043402 del 26 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La Fiduprevisora precisa que “teniendo en cuenta que a la fecha no se cuenta con un procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos de salud y cesantías de los docentes afiliados al Fomag, el patrimonio autónomo realiza el reconocimiento a través de cuentas de patrimonio (aportes y pagos).

Así las cosas, la entidad solicita:

1. El procedimiento contable aplicable al manejo de los recursos de salud y cesantías que administra el patrimonio autónomo Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio.
2. De conformidad con los cambios que incorporo el nuevo modelo de salud establecidos en el Acuerdo 003 de 2024 ¿podría este patrimonio autónomo asimilarse a la figura de las entidades promotoras de salud- EPS?, ¿cuál sería el procedimiento contable aplicable a este?, ¿debe aplicar el procedimiento contable de recursos entregados en administración?
3. Frente a los trámites de causación de facturas por la prestación de los servicios de salud se presenta las siguientes casuísticas:

- a) Existen entidades prestadoras de servicios de salud que radican facturación en períodos posteriores al mes de generación de la factura y prestación del servicio.
- b) La facturación de salud se encuentra sujeta a procesos de auditoría, cuyo valor a pagar puede ser diferente del facturado.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se solicita:

¿El patrimonio, puede causar facturas en períodos posteriores al mes de generación de esta?

¿El patrimonio debe esperar a que culmine el proceso de auditoría para causar las facturas de salud?

4. Dentro del nuevo modelo de salud se contempla el giro de pagos anticipados a los prestadores de salud, sin embargo, frente a la legalización de estos no existe unos tiempos definidos ya que el prestador puede demorarse meses e inclusive años para efectuar esta legalización, frente a esta situación contablemente ¿se debería dar algún tratamiento especial?, ¿aplica deterioro para estos anticipos?, ¿cuál sería la metodología para aplicar?

5. ¿El patrimonio autónomo se encuentra obligado a calcular reservas técnicas para servicios médicos de conformidad con las instrucciones impartidas por el Ministerio de Salud? En caso afirmativo contablemente ¿qué tratamiento se realizaría?

CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Ley 91 de 1989 establece: "Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. Para tal efecto, el Gobierno Nacional suscribirá el correspondiente contrato de fiducia mercantil (...). La celebración del contrato podrá ser delegada en el Ministerio de Educación Nacional" (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el artículo 4º de la Ley 91 de 1989 determina que "el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, atenderá las prestaciones sociales de los docentes nacionales y nacionalizados que se encuentren vinculados a la fecha de la promulgación de la presente Ley, siempre con observancia del artículo 2º, y de los que se vinculen con posterioridad a ella" (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el artículo 15 de la Ley 91 de 1989 dispone:

"A partir de la vigencia de la presente Ley el personal docente nacional y nacionalizado y el que se vincule con posterioridad al 1 de enero de 1990 será regido por las siguientes disposiciones:

1. Los docentes nacionalizados que figuren vinculados hasta el 31 de diciembre de 1989, para efectos de las prestaciones económicas y sociales, mantendrán el régimen

prestacional que han venido gozando en cada entidad territorial de conformidad con las normas vigentes.

Los docentes nacionales y los que se vinculen a partir del 1 de enero de 1990, para efectos de las prestaciones económicas y sociales se regirán por las normas vigentes aplicables a los empleados públicos del orden nacional, Decretos 3135 de 1968, 1848 de 1969 y 1045 de 1978, o que se expidan en el futuro, con las excepciones consagradas en esta Ley” (Subrayado fuera de texto).

Respecto de las prestaciones sociales y económicas que se financian con los recursos que administra el Fomag, el artículo 14 del Decreto 3135 de 1968, establece que “La entidad de previsión social a la cual se halle afiliado el empleado o trabajador, efectuará el reconocimiento y pago de las siguientes prestaciones: 1) A los empleados públicos y trabajadores oficiales: a) Asistencia médica, obstétrica, farmacéutica, quirúrgica y hospitalaria. b) Servicio odontológico; c) Auxilio por enfermedad no profesional; d) Auxilio de maternidad; e) Indemnización por accidente de trabajo; f) Indemnización por enfermedad profesional; (...), en los términos que adelante se establecen” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el inciso tercero del artículo 81 de la Ley 812 de 2003 determina que “Los servicios de salud para los docentes afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, serán prestados de conformidad con la Ley 91 de 1989, las prestaciones correspondientes a riesgos profesionales serán las que hoy tiene establecido el Fondo para tales efectos” (Subrayado fuera de texto).

Además, el numeral 3 del artículo 2.4.4.3.1.3. del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, define como prestadores de servicios de salud, a “las entidades contratadas a través de la fiduciaria administradora y vocera del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio para la prestación de servicios de salud a los educadores afiliados a dicho fondo y sus beneficiarios”.

En este sentido, el artículo 2.4.4.3.3.3. del Decreto 1075 de 2015 establece que “Con los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio se realizarán las funciones administrativas y operativas de la Seguridad y Salud en el Trabajo, las cuales serán contratadas, coordinadas y supervisadas por la fiduciaria administradora y vocera del Fondo” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 2.5.3.4.2.3. del Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud, establece las siguientes modalidades de pago: pago individual por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o canasta; pago Global prospectiva; pago por capitación y pago por evento.

El Acuerdo 03 de 2024, sobre el nuevo modelo de prestación de servicios de salud para el magisterio, en relación con los servicios de salud y de seguridad y salud en el trabajo, establece que:

“2. Plan de Beneficios:

El Plan de salud para los afiliados al FOMAG es integral y será garantizado de acuerdo con los lineamientos del Consejo Directivo del FOMAG y los contratos que la Fiduprevisora suscriba en calidad de vocera y administradora de los recursos del FOMAG.

(...)

5. Contratación:

Fiduprevisora como articulador conformarán la Red de Prestadores de Servicios y Tecnologías en Salud, así como la Red de Prestadores de Seguridad y Salud en el Trabajo, la cual será presentada al Consejo Directivo del FOMAG para atender e incorporar sus recomendaciones” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, respecto a las competencias de la Contaduría General de la Nación, el artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

Por su parte, el numeral 2 del Artículo 5º de la Resolución 195 de 2001, que trata del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública establece que este debe ser aplicado por: “Los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de

un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con resolución 211 de 2021, establece que:

“6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse con fiabilidad.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial e servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan que:

“6. PROVISIONES

6.1 Reconocimiento

Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

(...)

Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, la cual conlleva al reconocimiento de una provisión. (...)

6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

(...)

6.3. Medición posterior

20. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con base en normativa expuesta y en atención a su solicitud, le damos respuesta a las inquietudes en el mismo orden en que fueron planteadas, así:

Pregunta 1. La Contaduría General de la Nación ha realizado un análisis de las actividades programadas para este año y de acuerdo con nuevas necesidades de regulación ha decidido cambiar las prioridades de los trabajos que se vienen realizando. Sin embargo, continuamos trabajando en el "Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que administra el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio" y mientras se expide el citado Procedimiento, se dan las instrucciones contables sobre los temas de salud consultados.

Pregunta 2. De conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre si el Fomag pueda asimilarse a una EPS. En virtud de lo anterior, se sugiere a la Fiduprevisora consultar este tema con la Superintendencia Nacional de Salud.

Ahora bien, respecto a la pregunta si debe aplicar el procedimiento de recursos entregados en administración, se manifiesta que no es procedente si se advierte que en la respuesta

de los siguientes numerales se da el tratamiento contable que debe aplicar la Fiduprevisora como administradora del Fomag.

Preguntas 3. y 4. De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el Fomag debe garantizar la prestación de los servicios de salud, las actividades de promoción de la salud y prevención de la enfermedad, así como de seguridad y salud en el trabajo (SST). Por ello, a continuación, se desarrolla el tratamiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la garantía de la prestación de los servicios de salud y, de las actividades de promoción y prevención y de SST.

En atención al Acuerdo 03 de 2024 sobre el nuevo modelo de prestación de servicios de salud para el magisterio, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud que el Fomag puede contratar, tales como: pago por evento, pago individual por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o canasta, y pago por capitación. Asimismo, se ha definido que las actividades de promoción de la salud y prevención de la enfermedad para el personal docente afiliado al Fomag se contratan como parte de la prestación de servicios de salud.

Adicionalmente, se ha definido que a) los servicios de SST para el personal docente afiliado al Fomag se contratan de forma separada de la prestación de servicios de salud, y b) la modalidad de contratación y el pago es por actividad, que se asemeja al mecanismo de pago por evento.

Por otra parte, de acuerdo con la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) debe ser aplicado, entre otras entidades, por los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de la ley y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

Con base en lo anterior, y en aplicación a los criterios para el reconocimiento de pasivos y gastos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y de la Norma de Provisiones, se desarrolla el tratamiento contable de tales mecanismos de pago.

1. Mecanismos de pago por evento y de pago individual por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o canasta

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, en los mecanismos de pago por evento y pago individual por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o canasta, la unidad de pago está en función del servicio prestado de salud y se realizan procesos de auditoría para el pago de la facturación. Adicionalmente, como se señaló, la contratación y pago de los servicios de SST se asemeja al mecanismo de pago por evento. Por lo anterior, la prestación de los servicios de salud y de SST se registrarán de la siguiente manera:

1.1. Radicación de la factura de venta o del documento equivalente

Con la información sobre las facturas de venta o los documentos equivalentes radicados por las instituciones prestadoras de salud (IPS) o los proveedores de los servicios y tecnologías en salud, el Fomag debitará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que se tendría que pagar para cancelar la obligación, para lo cual considerará el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas y el cumplimiento de los indicadores acordados, por las IPS o por los proveedores de los servicios y tecnologías en salud.

1.2. Obtención de nueva información o culminación de la auditoría

Con los cambios en el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas y el cumplimiento de los indicadores por las IPS o por los proveedores de los servicios y tecnologías en salud o sobre el resultado de la auditoría, el Fomag ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, debitará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. Por el contrario, si el valor de la provisión disminuye, debitará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 483105-Servicios y tecnologías en salud de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

1.3. Obligación de pago

Una vez finalizada la auditoría el Fomag debitará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

1.4. Pago de la obligación

Con el giro de los recursos a las IPS o a los proveedores de servicios y tecnologías en salud, el Fomag debitará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Mecanismo de pago por capitación

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, en el mecanismo de pago por capitación, la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y el responsable del pago debe efectuar un pago mes anticipado, que puede ser por un valor inferior al 100%. Además, el valor de la contraprestación se ajusta y paga en proporción con el cumplimiento de los indicadores acordados con cada prestador de servicios de salud.

Por lo anterior, la prestación de los servicios de salud y de las actividades de promoción de la salud y prevención de la enfermedad se registrarán de la siguiente manera:

Con el giro anticipado de los recursos en los contratos de capitación, el Fomag debitará la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Al finalizar el mes, el Fomag debitará la subcuenta 561390-Otros gastos por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor de la contraprestación relativa al mes de prestación de servicios ya transcurrido ajustada por el cumplimiento de indicadores, y acreditará la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por el valor anticipado. Cuando el valor de la contraprestación ajustada por el cumplimiento de indicadores sea mayor que el valor del giro anticipado, el Fomag acreditará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por la diferencia entre dichos valores.

Con el giro de los recursos para el pago de la diferencia, el Fomag debitará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El anterior tratamiento contable debe ser aplicado por la Fiduprevisora en la contabilidad del Fomag a partir del 01 de enero de 2025, si se advierte que actualmente su patrimonio

esta compuesto por todos los aportes, ingresos y gastos que se derivan de la administración de sus recursos.

Pregunta 5. De conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre si el Fomag se encuentra obligado a calcular reservas técnicas para servicios médicos de conformidad con las instrucciones impartidas por el Ministerio de Salud. En virtud de lo anterior, se sugiere a la Fiduprevisora consultar este tema con la Superintendencia Nacional de Salud.

En caso de que la Superintendencia Nacional de Salud concluya que el Fomag está obligado a calcular reservas técnicas, estas se registrarán debitando la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditando la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD.

CONCEPTO No. 20241100032731 DEL 04-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Provisiones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con la garantía de la prestación de los servicios de salud y, de las actividades de promoción y prevención y de seguridad y salud en el trabajo al personal docente afiliado al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA CASTAÑEDA LADINO
 Gerencia de Contabilidad
 Fiduprevisora S.A
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010043402 del 26 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La Fiduprevisora precisa que “teniendo en cuenta que a la fecha no se cuenta con un procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos de salud y cesantías de los docentes afiliados al Fomag, el patrimonio autónomo realiza el reconocimiento a través de cuentas de patrimonio (aportes y pagos).

Así las cosas, la entidad solicita:

1. El procedimiento contable aplicable al manejo de los recursos de salud y cesantías que administra el patrimonio autónomo Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio.
2. De conformidad con los cambios que incorporo el nuevo modelo de salud establecidos en el Acuerdo 003 de 2024 ¿podría este patrimonio autónomo asimilarse a la figura de las entidades promotoras de salud- EPS?, ¿cuál sería el procedimiento contable aplicable a este?, ¿debe aplicar el procedimiento contable de recursos entregados en administración?
3. Frente a los trámites de causación de facturas por la prestación de los servicios de salud se presenta las siguientes casuísticas:

- a) Existen entidades prestadoras de servicios de salud que radican facturación en períodos posteriores al mes de generación de la factura y prestación del servicio.
- b) La facturación de salud se encuentra sujeta a procesos de auditoría, cuyo valor a pagar puede ser diferente del facturado.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se solicita:

¿El patrimonio, puede causar facturas en períodos posteriores al mes de generación de esta?

¿El patrimonio debe esperar a que culmine el proceso de auditoría para causar las facturas de salud?

4. Dentro del nuevo modelo de salud se contempla el giro de pagos anticipados a los prestadores de salud, sin embargo, frente a la legalización de estos no existe unos tiempos definidos ya que el prestador puede demorarse meses e inclusive años para efectuar esta legalización, frente a esta situación contablemente ¿se debería dar algún tratamiento especial?, ¿aplica deterioro para estos anticipos?, ¿cuál sería la metodología para aplicar?

5 ¿El patrimonio autónomo se encuentra obligado a calcular reservas técnicas para servicios médicos de conformidad con las instrucciones impartidas por el Ministerio de Salud? En caso afirmativo contablemente ¿qué tratamiento se realizaría?

CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Ley 91 de 1989 establece: "Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. Para tal efecto, el Gobierno Nacional suscribirá el correspondiente contrato de fiducia mercantil (...). La celebración del contrato podrá ser delegada en el Ministerio de Educación Nacional" (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el artículo 4º de la Ley 91 de 1989 determina que "el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, atenderá las prestaciones sociales de los docentes nacionales y nacionalizados que se encuentren vinculados a la fecha de la promulgación de la presente Ley, siempre con observancia del artículo 2º, y de los que se vinculen con posterioridad a ella" (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el artículo 15 de la Ley 91 de 1989 dispone:

"A partir de la vigencia de la presente Ley el personal docente nacional y nacionalizado y el que se vincule con posterioridad al 1 de enero de 1990 será regido por las siguientes disposiciones:

1. Los docentes nacionalizados que figuren vinculados hasta el 31 de diciembre de 1989, para efectos de las prestaciones económicas y sociales, mantendrán el régimen

prestacional que han venido gozando en cada entidad territorial de conformidad con las normas vigentes.

Los docentes nacionales y los que se vinculen a partir del 1 de enero de 1990, para efectos de las prestaciones económicas y sociales se regirán por las normas vigentes aplicables a los empleados públicos del orden nacional, Decretos 3135 de 1968, 1848 de 1969 y 1045 de 1978, o que se expidan en el futuro, con las excepciones consagradas en esta Ley” (Subrayado fuera de texto).

Respecto de las prestaciones sociales y económicas que se financian con los recursos que administra el Fomag, el artículo 14 del Decreto 3135 de 1968, establece que “La entidad de previsión social a la cual se halle afiliado el empleado o trabajador, efectuará el reconocimiento y pago de las siguientes prestaciones: 1) A los empleados públicos y trabajadores oficiales: a) Asistencia médica, obstétrica, farmacéutica, quirúrgica y hospitalaria. b) Servicio odontológico; c) Auxilio por enfermedad no profesional; d) Auxilio de maternidad; e) Indemnización por accidente de trabajo; f) Indemnización por enfermedad profesional; (...), en los términos que adelante se establecen” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el inciso tercero del artículo 81 de la Ley 812 de 2003 determina que “Los servicios de salud para los docentes afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, serán prestados de conformidad con la Ley 91 de 1989, las prestaciones correspondientes a riesgos profesionales serán las que hoy tiene establecido el Fondo para tales efectos” (Subrayado fuera de texto).

Además, el numeral 3 del artículo 2.4.4.3.1.3. del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, define como prestadores de servicios de salud, a “las entidades contratadas a través de la fiduciaria administradora y vocera del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio para la prestación de servicios de salud a los educadores afiliados a dicho fondo y sus beneficiarios”.

En este sentido, el artículo 2.4.4.3.3.3. del Decreto 1075 de 2015 establece que “Con los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio se realizarán las funciones administrativas y operativas de la Seguridad y Salud en el Trabajo, las cuales serán contratadas, coordinadas y supervisadas por la fiduciaria administradora y vocera del Fondo” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 2.5.3.4.2.3. del Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud, establece las siguientes modalidades de pago: pago individual por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o canasta; pago Global prospectiva; pago por capitación y pago por evento.

El Acuerdo 03 de 2024, sobre el nuevo modelo de prestación de servicios de salud para el magisterio, en relación con los servicios de salud y de seguridad y salud en el trabajo, establece que:

“2. Plan de Beneficios:

El Plan de salud para los afiliados al FOMAG es integral y será garantizado de acuerdo con los lineamientos del Consejo Directivo del FOMAG y los contratos que la Fiduprevisora suscriba en calidad de vocera y administradora de los recursos del FOMAG.

(...)

5. Contratación:

Fiduprevisora como articulador conformarán la Red de Prestadores de Servicios y Tecnologías en Salud, así como la Red de Prestadores de Seguridad y Salud en el Trabajo, la cual será presentada al Consejo Directivo del FOMAG para atender e incorporar sus recomendaciones” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, respecto a las competencias de la Contaduría General de la Nación, el artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

Por su parte, el numeral 2 del Artículo 5º de la Resolución 195 de 2001, que trata del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública establece que este debe ser aplicado por: “Los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de

un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con resolución 211 de 2021, establece que:

“6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse con fiabilidad.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial e servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan que:

“6. PROVISIONES

6.1 Reconocimiento

Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

(...)

Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, la cual conlleva al reconocimiento de una provisión. (...)

6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

(...)

6.3. Medición posterior

20. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con base en normativa expuesta y en atención a su solicitud, le damos respuesta a las inquietudes en el mismo orden en que fueron planteadas, así:

Pregunta 1. La Contaduría General de la Nación ha realizado un análisis de las actividades programadas para este año y de acuerdo con nuevas necesidades de regulación ha decidido cambiar las prioridades de los trabajos que se vienen realizando. Sin embargo, continuamos trabajando en el "Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que administra el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio" y mientras se expide el citado Procedimiento, se dan las instrucciones contables sobre los temas de salud consultados.

Pregunta 2. De conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre si el Fomag pueda asimilarse a una EPS. En virtud de lo anterior, se sugiere a la Fiduprevisora consultar este tema con la Superintendencia Nacional de Salud.

Ahora bien, respecto a la pregunta si debe aplicar el procedimiento de recursos entregados en administración, se manifiesta que no es procedente si se advierte que en la respuesta

de los siguientes numerales se da el tratamiento contable que debe aplicar la Fiduprevisora como administradora del Fomag.

Preguntas 3. y 4. De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el Fomag debe garantizar la prestación de los servicios de salud, las actividades de promoción de la salud y prevención de la enfermedad, así como de seguridad y salud en el trabajo (SST). Por ello, a continuación, se desarrolla el tratamiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la garantía de la prestación de los servicios de salud y, de las actividades de promoción y prevención y de SST.

En atención al Acuerdo 03 de 2024 sobre el nuevo modelo de prestación de servicios de salud para el magisterio, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud que el Fomag puede contratar, tales como: pago por evento, pago individual por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o canasta, y pago por capitación. Asimismo, se ha definido que las actividades de promoción de la salud y prevención de la enfermedad para el personal docente afiliado al Fomag se contratan como parte de la prestación de servicios de salud.

Adicionalmente, se ha definido que a) los servicios de SST para el personal docente afiliado al Fomag se contratan de forma separada de la prestación de servicios de salud, y b) la modalidad de contratación y el pago es por actividad, que se asemeja al mecanismo de pago por evento.

Por otra parte, de acuerdo con la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) debe ser aplicado, entre otras entidades, por los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de la ley y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

Con base en lo anterior, y en aplicación a los criterios para el reconocimiento de pasivos y gastos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y de la Norma de Provisiones, se desarrolla el tratamiento contable de tales mecanismos de pago.

1. Mecanismos de pago por evento y de pago individual por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o canasta

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, en los mecanismos de pago por evento y pago individual por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o canasta, la unidad de pago está en función del servicio prestado de salud y se realizan procesos de auditoría para el pago de la facturación. Adicionalmente, como se señaló, la contratación y pago de los servicios de SST se asemeja al mecanismo de pago por evento. Por lo anterior, la prestación de los servicios de salud y de SST se registrarán de la siguiente manera:

1.1. Radicación de la factura de venta o del documento equivalente

Con la información sobre las facturas de venta o los documentos equivalentes radicados por las instituciones prestadoras de salud (IPS) o los proveedores de los servicios y tecnologías en salud, el Fomag debitará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que se tendría que pagar para cancelar la obligación, para lo cual considerará el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas y el cumplimiento de los indicadores acordados, por las IPS o por los proveedores de los servicios y tecnologías en salud.

1.2. Obtención de nueva información o culminación de la auditoría

Con los cambios en el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas y el cumplimiento de los indicadores por las IPS o por los proveedores de los servicios y tecnologías en salud o sobre el resultado de la auditoría, el Fomag ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, debitará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. Por el contrario, si el valor de la provisión disminuye, debitará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 483105-Servicios y tecnologías en salud de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

1.3. Obligación de pago

Una vez finalizada la auditoría el Fomag debitará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

1.4. Pago de la obligación

Con el giro de los recursos a las IPS o a los proveedores de servicios y tecnologías en salud, el Fomag debitará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Mecanismo de pago por capitación

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, en el mecanismo de pago por capitación, la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y el responsable del pago debe efectuar un pago mes anticipado, que puede ser por un valor inferior al 100%. Además, el valor de la contraprestación se ajusta y paga en proporción con el cumplimiento de los indicadores acordados con cada prestador de servicios de salud.

Por lo anterior, la prestación de los servicios de salud y de las actividades de promoción de la salud y prevención de la enfermedad se registrarán de la siguiente manera:

Con el giro anticipado de los recursos en los contratos de capitación, el Fomag debitará la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Al finalizar el mes, el Fomag debitará la subcuenta 561390-Otros gastos por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor de la contraprestación relativa al mes de prestación de servicios ya transcurrido ajustada por el cumplimiento de indicadores, y acreditará la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por el valor anticipado. Cuando el valor de la contraprestación ajustada por el cumplimiento de indicadores sea mayor que el valor del giro anticipado, el Fomag acreditará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por la diferencia entre dichos valores.

Con el giro de los recursos para el pago de la diferencia, el Fomag debitará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El anterior tratamiento contable debe ser aplicado por la Fiduprevisora en la contabilidad del Fomag a partir del 01 de enero de 2025, si se advierte que actualmente su patrimonio

está compuesto por todos los aportes, ingresos y gastos que se derivan de la administración de sus recursos.

Pregunta 5. De conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre si el Fomag se encuentra obligado a calcular reservas técnicas para servicios médicos de conformidad con las instrucciones impartidas por el Ministerio de Salud. En virtud de lo anterior, se sugiere a la Fiduprevisora consultar este tema con la Superintendencia Nacional de Salud.

En caso de que la Superintendencia Nacional de Salud concluya que el Fomag está obligado a calcular reservas técnicas, estas se registrarán debitando la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditando la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD.

CONCEPTO No. 20241100032761 DEL 04-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Activos contingentes Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Determinación de la vida útil de los activos intangibles Reconocimiento de licencias con vida útil inferior a 12 meses Registro contable de los intereses moratorios Tratamiento contable de los recursos entregados en administración

Doctor
 DIMERLEY ALVINO BOLAÑOS
 Coordinador Grupo Interno de Trabajo de Gestión Financiera y Contable
 Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el Contexto y en Razón del
 Conflicto Armado
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010041872 del 13 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) por medio de la presente, nos permitimos solicitar concepto referente a los siguientes temas:

A- INTAGIBLES

Naturaleza Jurídica de la UBPD

(...)

De acuerdo a lo anterior, el artículo 1 del Decreto Ley 589 de 2017 "Por el cual se organiza la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado", establece lo siguiente:

'ARTÍCULO 1º. Naturaleza de la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado. (...) y con el propósito de contribuir a satisfacer los derechos de las víctimas a la verdad y a la reparación póngase en marcha la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado (UBPD) por un período de veinte (20) años, prorrogables por ley.

Consulta 1

La UBPD tiene intangibles a perpetuidad, los cuales NO SE ESTÁN AMORTIZANDO. Teniendo en cuenta que la UBPD tiene establecido un periodo de existencia definido de 20 años, prorrogables por ley, ¿se debería evaluar una vida útil para los intangibles que se encuentran registrados a perpetuidad?, si la respuesta es afirmativa ¿Cuáles serían los criterios para establecer una vida útil?

Consulta 2

Si dentro de estos activos intangibles a perpetuidad, es posible que al finalizar la existencia de la UBPD que estos se transfieran a otra entidad pública. ¿Para estos intangibles es pertinente continuar manteniendo la perpetuidad de los mismos?

Consulta 3

Cuando se da de baja bienes o intangibles que fueron depreciados o amortizados al 100% y se llevan a cuentas de orden mientras surten el proceso de destinación final, ¿cuál es el valor que se debe registrar en las cuentas de orden?, ¿es el costo histórico? En el caso de ser el valor en libros y el costo es cero (0) y su valor residual también es de cero (0), ¿Qué valor se debe registrar en las cuentas de orden?

Consulta 4

En caso de intangibles (licencias) que su vida útil es inferior a 12 meses, pero su amortización afecta dos vigencias. ¿Se debe amortizar lo proporcional en cada una de las vigencias o se reconoce al gasto en la vigencia de adquisición? Ejemplo: la entidad adquiere un paquete de licencias con un valor material en conjunto, las cuales se adquieren en mes de diciembre, su vida útil es de 8 meses.

B- INTERESES MORATORIOS

Consulta 5

La UBPD ha iniciado procesos de cobro persuasivo y coactivo, dentro de los cuales los actos administrativos se encuentran debidamente ejecutoriados. En este orden de ideas ¿Cuál debe ser el reconocimiento contable de los intereses moratorios?, ¿se deben causar como cuenta por cobrar afectando el ingreso de manera mensual o solo cuando efectivamente se recibe el pago del capital e intereses?, ¿en qué casos se revelan los intereses de mora en cuentas de orden?

C- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (FIDUCIA)

La UBPD tiene suscrito el Contrato Interadministrativo No. 270 de 2024, con la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. – Findeter, cuyo objeto es 'Prestar el servicio de asistencia técnica integral y administración de recursos para adelantar todas las actividades conexas y adicionales a la búsqueda y recuperación de personas dadas por desaparecidas para los proyectos priorizados por la UBPD en el marco de su misión humanitaria'.

De conformidad con el clausulado del contrato interadministrativo la UBPD en el mes de abril de 2024 entregó los recursos, una vez recibidos y aprobados los productos pactados y suscrito el Contrato de Fiducia Mercantil Derivado Irrevocable de Administración y Pagos suscrito entre el Patrimonio Autónomo P.A. Findeter (PAF) y Fiduciaria La Previsora S.A. - Fiduprevisora S.A. No. 3-1-119772.

Con el giro de los recursos se registró una cuenta en otros activos – recursos entregados en administración, 190801001 con el NIT de Findeter.

Consulta 6

Conforme a lo expuesto, el contrato se celebró con FINDETER y los recursos se entregaron a la Fiducia para su administración:

¿Qué tercero debe registrarse en los recursos entregados en administración?
¿Si se registra a FINDETER este se debe reportar en la información recíproca?".

CONSIDERACIONES

La Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPCA), señala:

“ARTÍCULO 98. Deber de recaudo y prerrogativa del cobro coactivo. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.

2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.

3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.

4. Las demás garantías que, a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.

5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1.2. Representación fiel

(...)

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni

subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

(...)

4.2 Características de mejora

(...)

4.2.1. Verificabilidad

30. La verificabilidad le ayuda a asegurar a los usuarios que la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada puede ser una estimación única o también un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.4. Baja en cuentas

(...)

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y

no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

(...)

28. Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar, con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él.

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista

evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la amortización por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

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

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece:

“(...) Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

(...)

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos

propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS así: "Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados. Además, señala que se debita con "1-El valor de los bienes y derechos retirados" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, a continuación, abordaremos las respuestas a sus consultas:

Consulta 1 y 2:

Los activos intangibles se medirán con posterioridad al reconocimiento por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Es de resaltar, que la amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

En cuanto a la vida útil de un activo intangible, está dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Ahora bien, cuando se trata de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal, la vida útil estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrán los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales.

Bajo este contexto normativo, la entidad debe realizar una estimación de la vida útil de los activos intangibles objeto de su consulta, con el fin de representar fielmente el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio asociados, teniendo en cuenta el ejercicio de la prudencia y sin pretender la exactitud en todos sus aspectos. En este sentido, por ejemplo, tratándose de licencias vitalicias, el hecho de que una licencia sea vitalicia o sobre un software no se conozca el momento exacto de su obsolescencia, reemplazo o de uso, no es condición suficiente para considerar que el activo tiene una vida útil indefinida; por lo que se deberá estimar la vida útil con base en la experiencia de la entidad sobre el periodo durante el cual ha utilizado activos similares o el tiempo que espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Es pertinente indicar que esta estimación no se requiere que sea un número exacto de periodos, sino que puede ocurrir que sea necesario definir un rango de periodos para poder atender a las particularidades de cada licencia.

Cabe aclarar, que como mínimo al finalizar el periodo contable la UBPD revisará el valor residual, la estimación de la vida útil y el método de amortización y si existiera un cambio significativo, éste se ajustará para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. En cuanto al valor residual este será distinto a cero si la entidad espera disponer del activo intangible a perpetuidad antes de que este finalice su vida útil.

No obstante, si la UBPD determina que no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de los activos intangibles a perpetuidad, se considerará que estos tienen vida útil indefinida y no serán objeto de amortización, pero sí serán objeto de comprobación del deterioro anualmente, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

Ahora bien, en el caso que la UBPD decida transferir los activos intangibles a perpetuidad a otra entidad pública, la entidad a quien se transfiera el activo y, por ende, cuente con el control del mismo, determinará el periodo durante el cual espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo.

Consulta 3:

El control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que no se consideren activos, como es el caso de la consulta, por la baja en cuentas de estos; será determinado por la entidad, ya que este constituye un medio de control propio y, en este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre la idoneidad de este, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación.

En consecuencia, cuando la entidad controle bienes que estén totalmente depreciados o amortizados en la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, es potestad de la entidad el valor por cual deben ser controlados estos bienes.

Consulta 4:

Se reconocerán como activos intangibles, aquellos recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, puede realizar mediciones fiables. Adicionalmente, estos se caracterizan porque no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita en el curso de las actividades y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

En ese orden de ideas, si las licencias son adquiridas para realizar las actividades administrativas y funcionales de la entidad por un periodo igual o inferior a 12 meses, se reconocerán de acuerdo con su naturaleza, es decir, en el gasto, mientras que, si se prevé que serán usadas por más de 12 meses y no se espera venderlas o distribuir las de forma gratuita, la entidad las reconocerá como activos intangibles.

Consulta 5:

De conformidad con lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar los derechos a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo; y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios, dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar sus acreencias, esperan la entrada de flujo financiero por estas.

En el caso concreto se tiene que la entidad lleva a cabo procesos de cobro coactivo para cobrar sus acreencias, y su consulta se encamina al momento en que debe realizarse el reconocimiento contable de intereses de mora. En este sentido, el reconocimiento contable de los intereses de mora de que trata su consulta dependerá del respectivo hecho económico que los origina.

Así las cosas, si los intereses surgen, por ejemplo, como sanciones, multas, u otros ingresos sin contraprestación, conforme a la respectiva Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación deberán reconocerse cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales o en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme.

Por otro lado, si los intereses de mora surgen de otros hechos económicos como, por ejemplo, por el no pago de acreencias a favor de la entidad que constan en documentos que prestan mérito ejecutivo como sentencias judiciales; actos administrativos; contratos; documentos que provengan del deudor como letras de cambio, pagarés, entre otros, deberán reconocerse en la medida en que surjan a la vida jurídica los respectivos derechos. Esto en aplicación del principio de devengo, que señala, que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

Todo lo anterior, teniendo en cuenta que, en ningún caso, el reconocimiento se efectuará solo cuando la entidad reciba tal flujo financiero por dichos conceptos.

Por otra parte, la Norma de activos contingentes define estos activos como aquellos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. En consonancia con tal definición, el

registro contable de intereses de mora como activos contingentes sólo procederá cuando haya incertidumbre respecto al surgimiento de los derechos, lo cual puede presentarse, por ejemplo, cuando se esté llevando a cabo un proceso judicial en el cual la entidad pretende que la jurisdicción condene a un tercero, entre otras pretensiones, al pago de dichos intereses a su favor.

En este caso, el registro contable del activo contingente se mantendrá hasta que la respectiva providencia judicial adquiera firmeza, y si es proferida a favor de la entidad, la entidad deberá reconocer los intereses como una cuenta por cobrar y un ingreso. Adicionalmente, los intereses de mora que se generen por el no pago de la sentencia, se reconocerán conforme al principio de devengo, es decir, en el momento en que la entidad vaya adquiriendo estos derechos.

Consulta 6:

De conformidad con lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Lo anterior implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo que suscriban las entidades y, en consecuencia, les corresponderá a estas definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

El principio de esencia sobre forma contenido en el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que le dio origen. Por lo tanto, se deberá dar prelación a la esencia económica en el análisis del contrato interadministrativo suscrito entre la UBPD y la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. – Findeter.

Ahora bien, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. Bajo este contexto, y en el entendido que los recursos son desembolsados en un patrimonio autónomo constituido por Findeter con el fin de ejecutar el contrato interadministrativo No. 270 de 2024, la UBPD registrará los recursos entregados en administración a Findeter atendiendo al Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en su numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad, el cual indica los registros que deben realizar la entidad que controla los recursos.

Cabe aclarar, que los recursos administrados a través de patrimonio autónomo no se reportan como operaciones recíprocas, sin embargo, las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo

de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación.

CONCEPTO No. 20241100032941 DEL 08-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento y baja en cuentas de cuentas por cobrar Creación, nombre, integrantes, funciones, y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctor
 JORGE TULIO CUBILLOS ALZATE
 Subdirector Administrativo y Financiero
 Comisión Reguladora de Agua Potable y Saneamiento Básico
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010043452 del 26 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico –CRA-... se encuentra en actualización y compilación del Reglamento Interno de Recaudo de Cartera de la Entidad, tal como lo regla el artículo 2 de la Ley 1066 de 2006; por lo anterior, han surgido durante la revisión del reglamento diversos cuestionamientos por los cuales muy amablemente se solicita respuesta o concepto técnico.

1. La clasificación de la cartera contempla los parámetros necesarios para tener conocimiento real y actualizado del estado de las obligaciones objeto de gestión de cobro. En este sentido, se contemplan dos clasificaciones: la cartera misión que es el conjunto de derechos a favor de la Entidad, con relación a su objeto institucional, principalmente, la liquidación de las contribuciones especiales (artículo 85 de la Ley 142 de 1994), ejercidas por los cobros persuasivos o coactivos y, por otro lado, la cartera no misión que son las cuentas por cobrar diferentes al conjunto de derechos a favor de la Entidad.

Previsto lo anterior, se requiere preguntar si la cartera no misión por efecto de la competencia funcional establecida en el Estatuto Tributario es objeto del trámite de cobro coactivo, algunas de estas acreencias son: (i) sanciones disciplinarias; (ii) re-

conocimientos económicos por incapacidades y licencias de maternidad o paternidad pagadas a los funcionarios que no fueron reconocidas o reconocidas parcialmente por las EPS y/o que la autoridad competente ordenó su pago mediante fallo judicial a la Comisión; (iii) costas procesales y/o sentencias a favor de la Entidad; (iv) derechos económicos a favor de la Entidad; y, (v) otras obligaciones provenientes de títulos ejecutivos, o documentos que provengan del deudor.

2. En caso afirmativo a la primera pregunta, ¿Cuál sería la gestión o constitución de la cartera no misión, en especial, para las incapacidades? ¿Se requeriría emitir un acto administrativo que constituya un título ejecutivo para los recobros superiores a 01, 02, 03 o más días de incapacidad por enfermedad general, laboral o licencias que no hayan sido no reconocidos o reconocidos parcialmente?

3. ¿Cuál sería el tratamiento contable para las acreencias en favor de la Entidad que sean parte de la cartera no misión?

4. Con el fin de realizar una depuración constante y permanente de cartera no misión, ¿Cuál sería el comité por el cual se debería llevar a cabo el saneamiento contable (Comité de Sostenibilidad Contable o Comité de Cartera)?”.

Por medio de la comunicación con radicado CGN N° 20241030029451 del 29 de agosto de 2024, la CGN realizó traslado de las preguntas 1 y 2 de su consulta a la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, por considerarse el objeto de las mismas de competencia de dicha entidad.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del

control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

"Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes".

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

"1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de

la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

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

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

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

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

"3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar los derechos a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo; y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios, dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar sus acreencias, esperan la entrada de flujo financiero por estas.

En el caso concreto se tiene que la entidad clasifica sus cuentas por cobrar como cartera misión y cartera no misión. Por lo cual, respecto a su tercera pregunta se precisa que tratándose de la cartera misión y de las sanciones disciplinarias que la entidad clasifica como cartera no misión, conforme a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación deberán reconocerse cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales o en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme.

Por su parte, respecto a las otras cuentas por cobrar que la entidad clasifica como cartera no misión, deberán reconocerse atendiendo a lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, el cual señala, sobre el momento del reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros, que este debe realizarse conforme al principio de devengo que establece que los hechos económicos, incluyendo los derechos que surgen a favor de la entidad, se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

Así las cosas, tratándose de sentencias judiciales proferidas a favor de la entidad, incluyendo el valor de las costas procesales, deberán reconocerse una vez la respectiva providencia judicial se encuentre ejecutoriada o en firme; respecto a derechos económicos a favor de la entidad, y otras obligaciones provenientes de títulos ejecutivos, su reconocimiento contable se realizará cuando se preste el respectivo servicio, si se trata de derechos que surgen por la prestación de servicios, o cuando el documento respectivo preste mérito ejecutivo, para obligaciones que surgen de tales títulos.

Ahora bien, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyan saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable referido, también establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, que además, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituirlo establecen su nombre, sus funciones y facultades, sus

integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité.

En este sentido, se precisa que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho Comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información. Por lo cual, respecto a su cuarta pregunta se precisa que será la entidad la que defina si le asigna o no estas funciones al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, o si otro comité, instancia, entre otros, sería el competente.

CONCEPTO No. 20241100032951 DEL 08-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Normativa que regula la baja en cuentas de las cuentas por cobrar Carácter y efecto meramente contable de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Normativa que regula la baja en cuentas de las cuentas por cobrar Carácter y efecto meramente contable de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar

Señora
VALERIA ZORRILLA PEÑA

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010043922 del 28 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta, trasladada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a la CGN, se señala:

“1. ¿Bajo qué normatividad una entidad con naturaleza de Empresa Industrial y Comercial del Estado puede dar de baja una cartera vencida y catalogada como irrecuperable, teniendo en cuenta las excepciones dispuestas mediante el decreto 445 del 2017?

2. ¿Qué procedimiento debe agotarse por parte de la sociedad EICE para castigar la cartera determinada como irrecuperable? ¿Existen topes o limitaciones para llevar a cabo el procedimiento?

3. ¿Qué efectos o consecuencias de tipo legal, contable u otras se pueden presentar para la Empresa Industrial y Comercial del Estado al ordenarse el castigo de cartera al ser irre recuperable?”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe

ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración" (Subrayado fuera de texto).

- Consideraciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

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

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

- Consideraciones del Marco Normativo Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

16. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

18. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

19. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la empresa.

20. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

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

4.1.2. Representación fiel

22. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

23. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

24. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén

sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

25. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar

dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que no se especificó el marco normativo aplicable a la Empresa Industrial y Comercial del Estado (EICE) de que trata su consulta, a continuación se resolverán sus inquietudes bajo la normativa contable que deben aplicar: i) las empresas sujetas al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y ii) las entidades que deben aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

Pregunta 1

Las empresas o entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación, deben realizar la baja en cuentas

de los elementos de sus estados financieros atendiendo a los criterios señalados en la regulación contable pública contenida en el respectivo Marco Normativo que les sea aplicable.

Por lo cual, la regulación aplicable a la EICE para realizar la baja en cuentas de sus cuentas por cobrar será la siguiente:

1. El numeral 6.4 Baja en cuentas, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del marco normativo que le sea aplicable a la respectiva EICE.

Dicho marco conceptual puede ser consultado en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Ubicar el Marco Normativo aplicable a la EICE → Marco Conceptual → Elegir la última versión o versión requerida y descargar.

2. El acápite de baja en cuentas de la Norma de cuentas por cobrar, que se encuentra en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo aplicable a la EICE.

Las normas pueden ser consultadas en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Ubicar el Marco Normativo aplicable a la entidad → Normas → Elegir la última versión o versión requerida y descargar.

3. El numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016.

Dicho procedimiento puede ser consultado en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Procedimientos Transversales → Elegir Evaluación del Control Interno Contable y descargar.

Pregunta 2

Previo a abordar el asunto objeto de consulta, se precisa que en atención a que no se especificó cuál es la EICE o cuál es el marco normativo que debe aplicar dicha empresa, se dará respuesta a esta inquietud conforme al Marco Normativo para Entidades de

Gobierno y al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Establecido lo anterior, se tiene que la Norma de cuentas por cobrar señala que en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad o empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar dichas acreencias, se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: a) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; b) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; c) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; d) constituyan saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; e) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la empresa o entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

La CGN no establece un procedimiento o trámite que deba surtir al interior de las entidades o empresas para efecto de realizar la baja en cuentas de sus cuentas por cobrar, sino que dispone, conforme a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica.

Asimismo, el referido procedimiento contable señala que las entidades deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, por lo cual, es decisión de las entidades establecer en sus manuales el

procedimiento interno que se llevará a cabo para realizar la baja en cuentas de los elementos de sus estados financieros.

Lo anterior, teniendo en cuenta que con independencia su cuantía, siempre que se presenten este tipo de cifras que dejaron de representar derechos, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Pregunta 3

El procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si por ejemplo, un derecho dejó de cumplir los criterios para su reconocimiento como cuenta por cobrar, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho.

Así las cosas, el efecto que tendrá la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sobre las que no se espera ningún flujo de efectivo, será que los estados financieros reflejarán fielmente esta realidad económica.

Ahora bien, la CGN no es competente para manifestarse sobre las consecuencias de carácter jurídico que surgen en virtud del motivo o la razón por la cual las cuentas por cobrar se volvieron irrecuperables, por lo que será la EICE quien deberá evaluar si hay lugar a la iniciación de procesos internos o externos por conductas u omisiones respecto al cobro de tales derechos.

CONCEPTO No. 20241100032961 DEL 08-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la actualización y restitución de los derechos fiduciarios

Doctora
 BLANCA PATRICIA GÓMEZ MORENO
 Subdirectora Financiera
 Caja de Vivienda Popular
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010042452 del 16 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría de Bogotá DC en virtud del informe final de auditoría financiera y de gestión, código 54 — PAD 2024, estableció el hallazgo 3.2.1.4.2.2.2: ‘Hallazgo administrativo por sobrestimación de \$5.531.058.716 en el saldo de la cuenta 192603-02 Fiducia Mercantil-Parque Atahualpa-Terreno, al efectuar el reconocimiento de un terreno que no cumple con los atributos de activo a en su defecto por no constituir la Provisión ocasionada por el Deterioro generado por la ocupación de este, por parte de terceros.’

(...)

ANTECEDENTES

(...)

2. La Caja de la Vivienda Popular suscribió con la sociedad Fiduciaria Tequendama hoy Servitrust GNB Sudameris S.A., contrato de fiducia mercantil el día 11 de agosto de 1993, para lo cual se transfirió el predio de propiedad de la CVP, (...) para el desarrollo, y

construcción de un proyecto multifamiliar de vivienda, a un Patrimonio Autónomo denominado 'Parque Atahualpa'.

3. Dicho contrato fiduciario fue protocolizado mediante Escritura Pública No. 1353 de 11 de agosto de 1993, la cual en su artículo primero indica:

'(...) PRIMERA. CONFORMACIÓN DEL FIDEICOMISO, OBJETO Y TRANSFERENCIA DEL BIEN — EL FIDEICOMITENTE transfiere a título de FIDUCIA MERCANTIL IRREVOCABLE a FIDUCIARIA TEQUENDAMA S.A., el derecho de dominio y /a posesión plena que tiene y ejerce sobre el inmueble que se denominará ATAHUALPA II (...)'

4. En el mismo modo, tiene por objeto dicho contrato fiduciario, según la cláusula sexta lo siguiente:

'(...) SEXTA. OBJETO. – Es objeto de este contrato la tradición a título de Fiducia Mercantil del predio ATAHUALPA II efectuada por el FIDEICOMITENTE al FIDUCIARIO para que el primero mantenga la propiedad de los predios descritos en la Cláusula Primera de este contrato, ejerza las acciones y derechos derivados de tal calidad exclusivamente de la manera y en la oportunidad en que se lo señalen EL FIDEICOMITENTE y/o EL CONSTRUCTOR, y en caso de que se den las condiciones que se establezcan en el mismo, permita la estructuración y desarrollo en el predio fideicomitado de un proyecto habitacional, (...)'

(...)

6. En ese sentido, para el desarrollo de la urbanización, la CVP aporta al Patrimonio Autónomo el lote de mayor extensión, denominado Atahualpa II, el cual se desenglobó en cuatro (4) lotes denominados 1A, 2A, 3A y 4A, correspondiendo cada uno de los lotes a una etapa. En el entendido que dicho aporte fue a título mercantil con el objeto de desarrollar proyectos habitacionales, significando lo anterior, que dicha tradición se encontraba condicionada al cumplimiento de un objeto, y que, si dado el caso no se llegara a cumplir, el inmueble se restituirá a la Entidad. Así las cosas, es posible establecer que durante la vigencia del negocio fiduciario atrás descrito la Caja de la Vivienda Popular en calidad de Fideicomitente, conserva derechos sobre el bien fiscal garante del negocio fiduciario, es decir ATAHUALPA II.

7. El 21 de marzo de 1995, la Sociedad Fiduciaria Tequendama hoy Servitrust GNB Sudameris S.A., en su calidad de vocero y administrador del Patrimonio Autónomo, suscribió contrato de obra civil con la sociedad CONSTRUCCIONAR Y CIA LTDA. Siendo cedido el contrato en mención el 4 de septiembre de 1997 a la sociedad comercial DESARROLLOS INMOBILIARIOS ATAHUALPA LTDA.

(...)

11. Con ocasión de la indicada parálisis del proyecto, y desde aproximadamente el año 2009 el lote 1A ya referido fue ocupado por terceros sin autorización del Fideicomiso ni de la CVP, estando bajo la tenencia y custodia del Constructor asignado al proyecto de acuerdo con las obligaciones del contrato Fiduciario.

(...)

14. Por consiguiente, desde el año 2015, se ha venido adelantando el proceso reivindicatorio sobre el Lote 1A por parte de la Fiduciaria, proceso que no ha sido efectivo,

(...)

16. Actualmente en el marco del contrato de fiducia se tienen cuatro (4) procesos judiciales, los cuales se detallan a continuación:

a. Proceso reivindicatoria (proceso iniciado por la Fiduciaria): Radicado 2017-576, ante el Juzgado Catorce Civil del Circuito, busca la recuperación de Lote 1A, durante muchos años el proceso no avanzó del trámite de notificación y como se hizo mención con anterioridad se han presentado dificultades en el proceso de notificación de los demandados.

Sin embargo, en el año 2023, se presentó reforma de demanda incluyendo los demandantes y sus direcciones de notificación del proceso de pertenencia 2022-00367, la reforma de la demanda fue admitida y estas personas ya fueron notificadas.

Dentro del presente proceso, se está a la espera de la fijación de la audiencia de inicial conforme a lo establecido por el artículo 372 del Código General del Proceso.

b. Proceso pertenencia – Rad. 2017-137 (proceso en contra) (...)

c. Proceso pertenencia – Rad. 2017-369 (proceso en contra) (...)

d. El 20 de octubre de 2022, Fiduciaria Servitrust GNB Sudameris S.A., como Vocera del Patrimonio Autónomo, fue notificada de demanda de pertenencia interpuesta por (...)

17. Ahora bien, desde lo contable, la Caja de la Vivienda Popular ha mantenido en sus Estados Financieros, el predio referido, como un Derecho en Fideicomiso en la cuenta contable 1-9-26, toda vez que, según las Políticas Internas establecidas por la Entidad, se determina que la Caja de la Vivienda Popular tiene el control sobre el mismo.

18. Por todo lo anterior, se puede concluir que, la Caja de la Vivienda Popular mantiene la titularidad jurídica y está realizando todas las acciones jurídicas que conlleven al restablecimiento del predio, con el fin de posteriormente titular a los invasores, cumpliendo así con la misionalidad de la Entidad.

SOLICITUD DE CONCEPTO

De acuerdo con todos los antecedentes expuestos en el presente oficio y para efectos de reflejar la realidad económica de la Entidad en los Estados Financieros, se hace necesario conocer si:

1. ¿El predio denominado Atahualpa II, se encuentra correctamente registrado en los Estados Financieros de la Caja de la Vivienda Popular como un Derecho en Fideicomiso en la cuenta contable 1-9-26?

En el evento que la respuesta al interrogante anterior sea negativa, se hace necesario conocer:

2. ¿Como debería estar clasificado el predio Atahualpa II en los Estados Financieros de la Entidad?

Ahora bien, el evento que el predio Atahualpa II deba ser retirado de los Estados Financieros de la Entidad, se hace necesario conocer:

3. ¿Como contrapartida se debe afectar la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores del Patrimonio, o en su defecto se debe afectar gasto del periodo?

Finalmente, si el predio Atahualpa II en algún momento es restituido a la Caja de la Vivienda Popular, se hace necesario conocer:

4. ¿Cuál sería el registro contable, y como se debería clasificar el predio Atahualpa II en los Estados Financieros de la Entidad?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

Además, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece:

“1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se

genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

(...)

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...), previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...).

(...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSO. En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1: ¿El predio denominado Atahualpa II, se encuentra correctamente registrado en los Estados Financieros de la Caja de la Vivienda Popular como un Derecho en Fideicomiso en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO?

Se da respuesta a esta inquietud considerando que la Caja de Vivienda Popular manifiesta que aún tiene el control sobre el predio y, por lo tanto, lo mantiene reconocido en la información financiera como activo mientras se continúa con las gestiones para su restablecimiento. Lo anterior, de conformidad con los numerales 17 y 18 de los antecedentes de la consulta.

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al que una entidad transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. Para la entidad que transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Acorde con lo anterior, como la entidad afirma que mantiene el control sobre el predio entregado al Patrimonio Autónomo, con el propósito de desarrollar un proyecto habitacional, deberá continuar reconociéndose en la información financiera en la

subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, siempre y cuando el patrimonio autónomo se encuentre vigente y en cumplimiento de la destinación para la cual fue entregado.

Ahora bien, la Caja deberá actualizar los derechos en fideicomiso con la información suministrada por la sociedad fiduciaria. Por lo tanto, los menores valores del terreno que la fiduciaria determine por conceptos relacionados con cambios físicos, disminuciones de áreas, estado de la propiedad, entre otros, deberán ser reconocidos por el Fideicomitente, con la información que suministre la sociedad fiduciaria, mediante un débito en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Preguntas 2 y 3. No se atienden en consideración a la respuesta ofrecida a la pregunta 1.

Pregunta 4: Si el predio es restituido a la Caja de la Vivienda Popular, ¿Cuál es el registro contable y como se debe clasificar el predio en los Estados Financieros de la Entidad?

Cuando suceda la restitución del predio por parte del patrimonio autónomo a la entidad, esta reconocerá el hecho mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS, que mejor identifique el activo restituido, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor del predio restituido es superior o menor al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará de conformidad con el numeral 1.2.4 Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Y aplicará lo señalado en la norma respectiva a la clasificación del bien, lo concerniente a la medición posterior.

Por último, es de precisar que si una vez restituido el predio, la entidad evalúa que el este ya no cumple con los criterios de reconocimiento de los activos, se deberá realizar la baja en cuentas debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando las subcuentas y cuentas que correspondan a la clasificación del activo.

CONCEPTO No. 20241100032971 DEL 08-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes inmuebles que están bajo el control del municipio, pero están a nombre de terceros en el certificado de libertad y tradición Actualización del valor de los bienes inmuebles a nombre del municipio con el avalúo catastral Tratamiento contable de bienes inmuebles ejidos Periodicidad de la comprobación del deterioro de valor de los activos

Doctora
 DIANA MILENA OCAMPO ESCOBAR
 Directora de Contabilidad
 Cartago
 Cartago, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010038352 del 25 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de realizar saneamiento contable en la contabilidad del Municipio de Cartago y resolver un hallazgo de la Contraloría Departamental del Valle del Cauca (predios pendientes de legalizar), me permito solicitar apoyo en cuanto al reconocimiento de los predios que se encuentran a nombre del Municipio, predios que están en la base de datos de rentas municipales a nombre del Municipio, pero en el certificado de tradición se encuentran a nombre de otra persona.

Actualmente en la contabilidad se tienen cierta cantidad de predios reconocidos como también predios pendientes de legalizar, pero en un trabajo que se realizó se pudo identificar que en la base de datos de rentas municipales se cuenta con muchos predios

que no están registrados contablemente y tampoco se encuentran en el inventario de Recursos físicos o almacén por lo tanto se solicita apoyo en lo siguiente:

1. ¿Se pueden reconocer los predios que están a nombre del Municipio con el avalúo que reporta el gestor catastral?
2. ¿Se puede actualizar el valor registrado de los predios que si están a nombre del Municipio con el avalúo enviado por el gestor catastral?
3. ¿Cómo puedo causar los predios que aún están en la base de datos de rentas, pero están a nombre de terceros en el certificado de tradición, mientras se hace el trámite ante el gestor catastral?
4. ¿Cómo puedo causar los predios que se encuentran ejidos?
5. ¿El deterioro de los predios a nombre del Municipio en qué momento se debe realizar?”.

En comunicación por correo electrónico del 03 de septiembre de 2024, la doctora Diana Milena Ocampo Escobar señala que los predios mencionados en las preguntas 1, 2, 3 y 5 corresponden a propiedades, planta y equipo y bienes de uso público. Además, precisa que los predios ejidos, indicados en la pregunta 4, corresponden a propiedades, planta y equipo que se encuentran ocupados por terceros, pero aún se encuentran a nombre del Municipio.

CONSIDERACIONES

La Ley 41 de 1948, por el cual se dictan algunas disposiciones sobre terrenos ejidos y sobre Personeros Delegados, establece:

“Artículo 1º. Los terrenos ejidos situados en cualquier municipio del país no están sujetos a la prescripción, por tratarse de bienes municipales de uso público o común.

Artículo 2º. La administración de los terrenos ejidos tanto urbanos como rurales, corresponde al concejo municipal del distrito de su ubicación.

(...)

Artículo 3º. Los terrenos ejidos urbanos podrán ser destinados por los respectivos concejos municipales, a resolver el problema de la vivienda popular en las respectivas ciudades.

Artículo 4º. Los terrenos ejidos urbanos que, en virtud de la facultad conferida en el artículo anterior, se destinen a solucionar el problema de la vivienda popular, podrán ser enajenados sin el requisito previo de la subasta pública, con tal que los respectivos contratos sean aprobados por el concejo municipal, y con el lleno de los requisitos siguientes. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

50. Los estados financieros de propósito general constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad y presentan información relativa a los elementos de los estados financieros, los cuales son objeto de reconocimiento, medición, baja en cuentas y presentación.

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.1. Costo

106. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en

condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, histórico, no observable y específico para la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...).

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

23. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

24. El deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico. Si el valor en libros de la parte dañada no está identificado de manera separada, la entidad podrá estimarla tomando como referente a) la proporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo total del activo ajustado por la depreciación acumulada o b) la proporción física de la parte dañada con relación al activo total.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

(...)

11. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

(...)

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece entre otros los siguientes requisitos para evaluar el control sobre un activo: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En consecuencia, para el reconocimiento de los activos, la entidad deberá atender a los siguientes requerimientos: a) control, b) generación de beneficios económicos o potencial de servicios, c) que provenga de sucesos pasados, y d) siempre que pueda medirse fiablemente.

Respecto de la medición fiable, esta corresponde a un criterio para el reconocimiento e implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En este sentido, para el caso de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público la medición inicial de estos bienes en el momento del reconocimiento es el costo.

Ahora bien, si después de su reconocimiento un activo deja de cumplir con los criterios para seguir reconocido como tal en la información financiera, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente; pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Teniendo en cuenta lo anterior, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Pregunta 1. ¿Se pueden reconocer los predios que están a nombre del Municipio con el avalúo que reporta el gestor catastral?

La medición inicial de las propiedades, planta y equipo y de los bienes de uso público es por el costo, el cual comprende el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y, en general, todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Por lo tanto, no se podrán reconocer los predios por el avalúo que reporta el gestor catastral.

Pregunta 2. Actualización del valor de los bienes inmuebles que están a nombre del municipio con el avalúo catastral

De conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los bienes inmuebles clasificados como propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

En este sentido, la actualización del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público no está permitida. Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro.

Pregunta 3. Reconocimiento de bienes inmuebles que están bajo el control del municipio, pero están a nombre de terceros en el certificado de libertad y tradición

Si bien, el certificado de libertad y tradición permite evidenciar la titularidad legal de un bien inmueble, este no es determinante para reconocer un bien inmueble como activo en la información financiera de una entidad.

En consecuencia, si los bienes inmuebles cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual y con los criterios para el reconocimiento como propiedades, planta y equipo o bienes de uso público, la entidad los reconocerá en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES; y, para su medición inicial, medición posterior, baja en cuentas y presentación, aplicará lo establecido en la norma que le corresponda a la clasificación del bien, es decir, la Norma de propiedades, planta y equipo o la Norma de bienes de uso público.

4. Tratamiento contable de bienes inmuebles ejidos

Los predios ejidos son bienes municipales de uso público y que se caracterizan por no estar sujetos a la prescripción y pueden enajenarse y explotarse a favor de la entidad o de la comunidad.

Ahora bien, en atención al principio contable de esencia sobre forma, definido por el Marco Conceptual, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de bienes ejidos que se encuentran en uso por terceros pero a nombre del municipio, le corresponde a la entidad realizar juicios profesionales que le permitan evaluar cada situación particular, con el fin de determinar si el municipio tiene el control del bien y, en tal caso, reconocerlo en su información financiera.

5. Periodicidad de la comprobación del deterioro de valor de los activos

De conformidad con la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la entidad evaluará como mínimo al final del periodo contable, para los elementos clasificados como propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, si existen indicios de deterioro del valor.

Así mismo, la Norma de bienes de uso público señala que para los elementos de bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad deberá evaluar, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

Luego de evaluar la existencia de indicios de deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo y bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad procederá de la siguiente manera: i) si existe algún indicio de deterioro, la entidad comprobará si efectivamente el activo se encuentra deteriorado; ii) en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar la comprobación.

CONCEPTO No. 20241100033151 DEL 09-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Medición posterior de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo y activos intangibles. Obligación de efectuar avalúos para verificar la existencia de deterioro de valor.

Doctor

ALEXANDER OCHOA MANRIQUE

Contratista

Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - Unidad Recursos Administrados
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010044102 del 29 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La ADRES, requiere conocer cuál es el procedimiento normativo o jurídico que debe adelantar para definir, si debe o no, realizar un proceso de Avalúo Comercial con un tercero (Contratar una firma especializada) con el fin de determinar nuevos valores y estado de vida útil de algunos de sus bienes de propiedad, lo anterior, atendiendo que desde el área contable se le recomienda adelantar dicho proceso.

Así mismo, cabe resaltar que la ADRES con corte de junio de 2024, reporta en su EEFF Propiedad Planta y Equipo, un total de 368 elementos por un valor actual de \$28.613.960.868,72, los cuales están clasificados así:

318 bienes Intangibles - 21 amortizados a \$0.0 y en uso. (Corresponden a Licencias, Aplicaciones, Software)
50 bienes Tangibles

En la misma línea y desde agosto de 2017, la ADRES viene realizando la respectiva amortización o depreciación de los bienes mes a mes, y tiene la necesidad de actualizar la información real, por lo que se formulan las siguientes preguntas que esperamos sean orientadas, ilustradas o conceptuadas por la Contaduría y de esa manera la ADRES pueda proceder en el marco normativo o jurídico vigente:

1. La ADRES, para fines de actualizar el valor de los bienes activos fijos (tangibles e intangibles) de su propiedad, ¿requiere contratar un Avalúo Externo?
2. ¿Cuál es la norma que obliga a una entidad como la ADRES a adelantar un proceso de Avalúo Externo para determinar el valor actualizado de los bienes (tangibles e intangibles) de su propiedad?
3. Si un bien activo fijo está totalmente amortizado o depreciado en su valor, ¿cómo se retira de los estados financieros?
4. Si un bien activo fijo está totalmente amortizado o depreciado en su valor, pero se encuentra en servicio, ¿cómo se recalcula su vida útil?
5. ¿Existe una Ley, norma o Acto Administrativo, que ordene o dé una directriz diferente a la del Avalúo Externo para que una entidad como la ADRES realice la actualización de los valores de bienes activos fijos (tangibles e intangibles) de su propiedad?
6. Si un bien activo fijo está totalmente amortizado o depreciado en su valor, pero se encuentra en servicio, ¿cómo se recalcula y/o actualiza su valor si no es mediante un Avalúo Externo?
7. Para efectos de la consulta, su respuesta o concepto, ¿nos podrían precisar si los conceptos de la Contaduría General son vinculantes o no?"

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, la cual señala:

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

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

(...)

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

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

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; (...).

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. (...) Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...).

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil.

Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la amortización por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

(...).

9. Fuentes internas de información:

(...)

11. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si

finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

(...).

9. Fuentes internas de información:

(...)

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el

método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la

situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

(...)

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" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS de la siguiente manera: "Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2: 1. La ADRES, para fines de actualizar el valor de los bienes activos fijos (tangibles e intangibles) de su propiedad, ¿requiere contratar un Avalúo Externo? y 2. Cuál es la norma que obliga a una entidad como la ADRES a adelantar un proceso de Avalúo Externo para determinar el valor actualizado de los bienes (tangibles e intangibles) de su propiedad?

La Norma de propiedades, planta y equipo, determina que la medición posterior de estos bienes se realizará por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por su parte, la Norma de activos intangibles, estipula que estos deben medirse posterior a su reconocimiento inicial al costo menos la amortización acumulada menos el deterioro de valor acumulado, si existiese.

En consecuencia, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes reconocidos como propiedades, planta y equipo o activos intangibles, las entidades no deberán realizar avalúos con este fin. No obstante, como se explica en los párrafos siguientes, el avalúo podrá ser un insumo para verificar la existencia de deterioro y el cálculo del mismo, de los bienes considerados materiales clasificados como propiedades, planta y equipo y activos intangibles.

Al respecto, para la medición del deterioro de valor de los activos, la entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

La Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo establece que, como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Para identificar los indicios de deterioro del valor se aplicará lo establecido en el numeral 19.2. de la norma mencionada. Si existe algún indicio la entidad deberá comprobar el deterioro mediante la determinación del valor recuperable del activo, el cuál será el mayor entre i) el valor de mercado menos los costos de disposición, y ii) el valor en uso; y lo comparará con el valor en libros del activo.

De igual manera, la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, indica que estos bienes serán objeto de evaluación para identificar la existencia o no de indicios de deterioro del valor. Para conocer si existen indicios de deterioro del valor se debe aplicar lo establecido en el numeral 20.2. de la misma norma. Si existe algún indicio la entidad comprobará el deterioro mediante la determinación del valor del servicio recuperable del activo, el cuál será el mayor entre i) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición, y ii) el costo de reposición, y lo comparará con el valor en libros del activo.

La estimación de dichos valores atenderá a las bases de medición de activos indicadas en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Es importante resaltar que tanto la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo como la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo no obliga a las entidades de gobierno a realizar avalúos periódicos de sus propiedades, planta y equipo y activos intangibles. Los avalúos pueden ser un instrumento para determinar el valor recuperable o el valor del servicio recuperable y, en consecuencia, la existencia de deterioro del valor de los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de deterioro, cuando previamente se ha determinado que hay indicios de deterioro de estos.

Pregunta 3: Si un bien activo fijo está totalmente amortizado o depreciado en su valor, ¿cómo se retira de los estados financieros?

Un elemento de propiedades, planta y equipo o activos intangibles se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. Si el activo al que se refiere se encuentra totalmente depreciado o amortizado y la entidad no espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, reconocerá el hecho de la siguiente manera:

- Si es un elemento clasificado como propiedades, planta y equipo, debitará las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si existiere, y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; en caso de existir una diferencia, esta se reconocerá en el resultado del periodo.

- Si es un elemento clasificado como activos intangibles, debitará las subcuentas respectivas de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y 1676-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), si existiere, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES; en caso de existir una diferencia, esta se reconocerá en el resultado del periodo.

Adicionalmente, si la entidad requiere controlar los bienes totalmente depreciados o amortizados que no se encuentran en condiciones de uso podrá utilizar la subcuenta que corresponde de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS.

Preguntas 4 y 6: 4. Si un bien activo fijo está totalmente amortizado o depreciado en su valor, pero se encuentra en servicio, ¿cómo se recalcula su vida útil? y 6. Si un bien activo fijo está totalmente amortizado o depreciado en su valor, pero se encuentra en servicio, ¿cómo se recalcula y/o actualiza su valor si no es mediante un Avalúo Externo?

Ahora bien, si un activo ha cumplido su vida útil, pero la entidad considera que aún genera conserva su potencial de servicio, esto puede corresponder a dos situaciones:

i) Significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo o la Norma de activos intangibles, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación o amortización, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien o amorticen en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

En este sentido, la entidad de gobierno deberá realiza la corrección del error, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5366-AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES, por el valor del exceso de la depreciación o amortización registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, podría corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo cual es una situación particular donde el bien en cuestión no es material y su omisión o no expresión en la información financiera podría esperarse razonablemente que no influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

No obstante, la entidad de gobierno deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes que no cumplen con el criterio de materialidad determinado por la entidad, totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad. Además, la entidad deberá mantener dichos activos en los estados financieros y relevar en las respectivas notas contables, las razones por las cuales aún se encuentran en uso pese a estar completamente depreciados o amortizados, sin que esta explicación configure la definición de error contable.

Pregunta 5: ¿Existe una Ley, norma o Acto Administrativo, que ordene o dé una directriz diferente a la del Avalúo Externo para que una entidad como la ADRES realice la actualización de los valores de bienes activos fijos (tangibles e intangibles) de su propiedad?

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre la obligación o no de actualizar los valores de los bienes de propiedad de la ADRES.

Pregunta 7. Para efectos de la consulta, su respuesta o concepto, ¿nos podrían precisar si los conceptos de la Contaduría General son vinculantes o no?

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996 establece que la CGN tiene, entre otras, las funciones de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por ella misma; y ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.

En ese contexto, los conceptos contables son pronunciamientos que se emiten en respuesta a solicitudes sobre la interpretación y aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), así como de las normas que regulen otros aspectos de la contabilidad pública que deban observar las entidades sujetas al RCP, los cuales cumplen con unos criterios metodológicos y se compilan posteriormente en la Doctrina Contable Pública.

Estos conceptos emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, son de carácter vinculante para las entidades del Estado, en los términos expresados por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-487 de 1997.

CONCEPTO No. 20241100033301 DEL 10-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de proyectos de inversión entre el departamento y los municipios

Doctora
YANETH PATRICIA BETANCOURT ANAYA
 Directora Técnica de Contabilidad
 Departamento de Santander
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010043962 del 28 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Departamento desarrolla proyectos de inversión para atender necesidades en los diferentes municipios del territorio Departamental los cuales contrata directamente, con recursos propios, y/ o de convenios con entidades nacionales, o territoriales estos proyectos son: construcción o mejoramiento de vías terciarias, construcción o remodelación de parques, hospitales, colegios, estación de policía, obras de saneamiento básico, vías terciarias, placa huellas, redes eléctricas, interventorías de los mismos, etc.,

Consulta:

1. Que tratamiento contable debe darle el Departamento a estas inversiones. Es procedente registrarla como inventario en la cuenta 1520 PRODUCTOS EN PROCESO - 152002 Construcciones, o se registra como gasto público social? (sic)
2. Si se registra como inventarios, se debe llevar como transferencia al municipio cada vez que se realice el pago al contratista o al finalizar la obra? (sic)
3. Que tratamiento contable debe darle el Departamento si la fuente del recurso es de la Nación u otra entidad pública.

4. La operación recíproca debe afectar tanto la entidad donde proviene el recurso y el municipio en el cual se construye el bien. En qué momentos? (sic)

5. Que tratamiento contable debe darle el municipio a los bienes construidos por el Departamento?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos" (Subrayado fuera del texto).

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos

inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.2. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o

entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Las entidades públicas realizan convenios y contratos, administrativos o interadministrativos, atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos. Para realizar el reconocimiento contable de los proyectos de inversión que realiza el Departamento, este deberá evaluar los contratos o convenios que suscribe con cada municipio beneficiario y tendrá en cuenta aspectos como: la esencia económica que subyace, el objeto contractual, el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados, y la finalidad para la cual se entregan o proveen los recursos.

Es así como, le corresponde al Departamento establecer la esencia económica del hecho, por cuanto es quien conoce el detalle y la completitud del contexto particular de la transacción, estableciendo el correcto tratamiento contable de estos actos jurídicos, aplicando el juicio profesional y el contexto normativo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por consiguiente, a continuación, daremos respuesta a sus preguntas, no sin antes indicar que las mismas se realizan de manera general y abstracta, por lo que les corresponde a las entidades que hagan parte del acto jurídico evaluar los casos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho.

Pregunta 1: En los proyectos para atender necesidades de los diferentes municipios, los cuales el Departamento contrata directamente, con recursos propios y/ o de convenios

con entidades nacionales, o territoriales, ¿Qué tratamiento contable debe darles el Departamento a estos recursos?

Para los proyectos que se realicen con recursos propios, la entidad además de analizar la esencia económica del contrato o convenio deberá atender lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en especial lo concerniente con la definición de los elementos de los estados financieros, a fin de definir si el Departamento tiene el control de la obra en construcción ya que asume sus riesgos, realiza la interventoría a la misma, espera obtener un potencial de servicio al ser entregada posteriormente al municipio, cumpliendo así con la definición de activo, o por el contrario corresponden a un gasto por transferencias.

En ese sentido, si el Departamento define que tiene el control del activo en construcción, cumpliendo con la definición de activo, y que posteriormente hará entrega al municipio beneficiario de la obra de manera gratuita en el curso normal de la operación, reconocerá las erogaciones relacionadas con dicha construcción en la subcuenta 152002- Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Pregunta 2 y 5: Si se registra como inventarios, ¿se debe llevar como transferencia al municipio cada vez que se realice el pago al contratista o al finalizar la obra? y ¿Qué tratamiento contable debe darle el municipio a los bienes construidos por el Departamento?

Cabe aclarar, que es preciso identificar el momento en el cual se cede el control de los bienes en construcción, toda vez que si durante la ejecución de las obras, el control de los bienes corresponde al Departamento, es este quien de conformidad con la Norma de inventarios incluirá como inventarios los costos de adquisición, erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la construcción.

Ahora bien, si el Departamento cede el control del activo al municipio una vez finalizada la obra (hecho materializado con la entrega del bien), o en el contrato se pactan entregas parciales de la obra al municipio; el Departamento realizará la baja en cuentas en inventarios del bien o de la entrega parcial y reconocerá un gasto por transferencia en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Alternamente, el municipio beneficiario de la transferencia reconocerá la recepción del bien de acuerdo con la naturaleza del mismo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 17- BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Pregunta 3: ¿Qué tratamiento contable debe darle el Departamento si la fuente del recurso es de la Nación u otra entidad pública?

Para los casos en los que el departamento realice los proyectos de inversión con recursos de la Nación o de otra entidad pública, deberá atender los lineamientos establecidos para el registro de los hechos económicos relacionados en la normativa referida correspondiente para entidades de gobierno la cual podrá consultar en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Allí podrá encontrar el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera que define los elementos de los estados financieros; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública. Esta última, está conformada por los conceptos emitidos por la CGN, los cuales interpretan las normas contables.

En algunos casos la CGN, ha establecido procedimientos contables, esa sí como por ejemplo para casos en que: i) el departamento realice los proyectos con recursos provenientes del sistema de regalías deberá atender los lineamientos establecidos en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías; ii) realice proyectos con recursos recibidos en administración de otra entidad, deberá atender los lineamientos establecidos en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración; y iii) ejecute proyectos sobre hechos económicos relacionados con los recursos de los planes departamentales de agua y saneamiento básico (PDA), deberá atender el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico.

Dichos procedimientos, se encuentran publicados en la página web de la entidad, siguiendo la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos Contables. Seleccionar el procedimiento y elegir la última versión a descargar.

Pregunta 4: De las operaciones recíprocas

Es preciso destacar que las entidades involucradas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Ahora bien, como se señaló anteriormente en la respuesta a las preguntas 2 y 5, existe operación recíproca entre el gasto por transferencia en el Departamento que entrega el bien terminado y el ingreso por transferencia en el Municipio que recibe el bien terminado.

Asimismo, en los procedimientos contables mencionados en la respuesta a la pregunta anterior, estos contienen un apartado sobre las operaciones que deben reportarse como recíprocas a la CGN.

Con respecto al manejo de las cuentas recíprocas, podrá consultar las reglas de eliminación dispuestas por la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → Productos → Reglas de eliminación → Elegir la opción "2024" y allí descargar la última versión del archivo Excel Reglas de Eliminación.

CONCEPTO No. 20241100033361 DEL 11-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de responsabilidades por bienes inexistentes o perdidos

Doctor
 CRISTIAN DONCEL PERDOMO
 Coordinador GIT de Administración de Bienes
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010044472 del 30 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

1. Es posible determinar si existe subestimación de la cuenta de propiedad, planta y equipo, según lo expone la Contraloría en la identificación de los hallazgos H2ADF 2023. Propiedad Planta y Equipo registrados en la cuenta No. 8, Bienes Muebles – Administrativo con presunta Incidencia Disciplinaria y Fiscal (D) (F) y H6ADF 2023. Notas Explicativas a los Estados Financieros Bienes Muebles - Antenas – Administrativo con presunta Incidencia Disciplinaria y Fiscal (D) (F), teniendo en cuenta que los bienes sujetos de dicho hallazgo, previo a la reclasificación en la cuenta 8361 – Responsabilidades en proceso internas, se encontraban registrados en: (a) cuenta control 0 – Control Administrativo de bienes de menor cuantía, y (b) cuenta 8315 – Bienes y derechos retirados.

2. ¿Es procedente reclasificar en la cuenta 8315 – Bienes y derechos retirados, los bienes de propiedad, planta y equipo no explotados que se encuentran totalmente depreciados? a la par que se adelanta el proceso administrativo de depuración contable que realiza el GIT de Administración de Bienes en cada vigencia, de acuerdo con lo establecido en la política contable.

3. Es correcto el registro realizado en la cuenta de orden 8361 – Responsabilidades en proceso internas, de los bienes muebles determinados con presunta inexistencia en la toma física del inventario realizada en la vigencia 2023, de acuerdo con la normatividad vigente aplicable dentro del Sistema Integrado de Gestión de Calidad del Ministerio de Tecnologías de la Información y las comunicaciones GRA-TIC-PR-004 TOMA FÍSICA DE INVENTARIO DE BIENES EN SERVICIO”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

4.1. Características fundamentales

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de

resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

94. Cuando se espera que el potencial de servicio de un activo o los beneficios económicos futuros que provienen del activo surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos y costos se reconocen utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. A menudo, esto es necesario para el reconocimiento de los gastos y costos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo, e intangibles. En estos casos, el gasto o costo correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución se deben diseñar con el fin de reconocer el gasto y costo en los periodos contables en que se consuman el potencial de servicio o los beneficios económicos relacionados con estos recursos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados”.

Igualmente, el mencionado CGC describe la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, así: “Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual.

Así mismo, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. También indica esta norma, que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

De conformidad con las consideraciones expuestas, se atiende su consulta así:

Planteamiento 1 – posibilidad de determinación de subestimación en la cuenta de propiedades, planta y equipo, donde en aplicación de la política contable de la entidad, al momento de reconocimiento se registraron bienes directamente al gasto los cuales son controlados en cuentas de orden de control, al catalogarse como bienes de menor cuantía, y otros que posterior a su reconocimiento se dieron de baja y se controlan en la cuenta 8315 – Bienes y derechos retirados.

En lo referente a la normativa contable, cuando la entidad determine que los bienes muebles adquiridos cumplen con la definición de activo, la materialidad definida en su política para el reconocimiento, así como los criterios para su reconocimiento señalados en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deberá reconocerlos según el bien y el propósito para el cual se adquieren; es decir, como propiedades, planta y equipo, bienes de uso público e inventarios, entre otros.

Para el caso de aquellos bienes que la entidad determina que no cumplen con los criterios para ser reconocidos como activos, estos se reconocerán en el gasto o costo; y podrán ser registrados, para efectos de control, en cuentas de orden debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, el uso de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS se contempla para aquellos bienes y derechos que previamente fueron reconocidos como activos y que fueron

dados de baja en cuentas, en aplicación de las diferentes situaciones enunciadas en la descripción de dicha cuenta en el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por último, se precisa que los pronunciamientos de la CGR, ante situaciones encontradas en los procesos de auditoría realizados a las entidades, no son objeto competencia de la CGN.

Planteamiento 2 – procedencia de reclasificación de bienes de propiedades, planta y equipo que se encuentran totalmente depreciados a la cuenta 8315 – Bienes y derecho retirados.

Como lo describe el CGC, la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS representa, entre otros, el valor de los bienes retirados del servicio totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso; también registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados administrativamente. Es decir, que en esta cuenta podrán revelarse los bienes muebles y derechos dados de baja que cumplan con alguna de las características aquí indicadas y que a criterio de la entidad requieran ser controlados para fines administrativos.

Planteamiento 3 – pertinencia del registro de bienes muebles en la cuenta 8361 – Responsabilidades en proceso internas que han sido identificados con presunta inexistencia según la toma física del inventario.

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por ello, el control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que se consideren activos o no, será determinado por la entidad, ya que este constituye un medio de control propio y en este sentido, la CGN no es competente para pronunciarse sobre este, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación.

Ahora bien, la descripción de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO precisa que: “representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos”; es decir, que cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad por parte del organismo de control respectivo, la entidad afectada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y acreditará la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR). Este registro se mantendrá hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo o se reintegre el valor en efectivo o el bien respectivo.

CONCEPTO No. 20241100033471 DEL 15-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los pagos efectuados por concepto de tiquetes aéreos, viáticos y/o eventos especializados en internacionalización de la educación, aprobados en el marco del Programa Expertos Internacionales Tratamiento contable de los recursos recibidos por concepto de reembolso por parte del ICETEX en el marco del Programa Expertos Internacionales

Doctor
 FABER ADRIÁN SERRATO LADINO
 Asesor Contable y Financiero
 Instituto Caro y Cuervo
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010036962 del 18 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La Doctora Auris Margarita Mendoza Ureche, Coordinadora del Grupo de Gestión Financiera del Instituto Caro y Cuervo radicó solicitud a la CGN mediante N° 20240010029112 del 30 de mayo de 2024, en la cual señalaba:

“...Ahora bien, el ICC se encuentra implementando el programa de expertos internacionales ‘convocatoria general 2024’ al cual se encuentra inscrito.

El citado programa, apoya el desarrollo de la internacionalización de la educación superior en Colombia, a través de una serie de herramientas que les permiten, a las instituciones inscritas, generar actividades presenciales y virtuales con enfoque internacional. Los apoyos financieros son ofrecidos bajo la modalidad de reembolso y están dirigidos a la participación de expertos nacionales e internacionales en actividades y eventos organizados o gestionados, en Colombia o el exterior.

En este marco, los rubros financiables de los cuáles puede beneficiarse el ICC como institución inscrita al programa son los siguientes:

1. Tiquete aéreo, vuelos internacionales (ida y regreso):

(...)

2. Viáticos (movilidad internacional)

(...)

3. Entradas a eventos especializados en internacionalización de la educación: (...)

Cabe precisar, que los apoyos financieros que otorga el ICETEX se encuentran supeditados a requisitos y documentos los cuales podrán ser consultados en el documento denominado `Programa Expertos Internacionales – Convocatoria General 2024`, el cual se anexa a la presente solicitud de concepto.

Por su parte, el Numeral 9 del citado documento, expresa, entre otros aspectos:

`9. Legalización de las solicitudes aprobadas:

Una vez celebrado el comité, los resultados serán notificados vía correo electrónico y podrán ser consultados a través del aplicativo en línea. Es importante aclarar que las instituciones son las responsables de hacer las respectivas compras y adquisiciones de los rubros aprobados. (...)`

En este entendido, el ICC con cargo a su presupuesto de inversión sufragará los costos de adquisición de tiquetes aéreos, otorgamiento de viáticos o eventos especializados que sean aprobados en el marco del programa y, posteriormente, con la legalización que el ICC presente al ICETEX en los términos establecidos, este último reembolsará los gastos legalizados en la cuenta bancaria del ICC.

Por todo lo anterior, agradecemos de manera respetuosa su autorizado concepto frente a los registros contables que debe realizar el ICC para el reconocimiento de los pagos efectuados con cargo a su presupuesto, y, posteriormente, el reconocimiento del pago que efectúa el ICETEX a título de reembolso de los gastos sufragados por el ICC".

Posteriormente, mediante radicado N° 20240010036962 del 18 de julio de 2024, se consulta:

"1. El desembolso de los recursos por parte del ICETEX a la entidad, si corresponde a vigencia actual (mismo periodo contable), en nuestro sistema oficial contable SIIF-Nación, esta operación se relaciona con un "Reintegro Presupuestal" cuyo efecto presupuestal y

contable, es devolver la cadena presupuestal previamente ejecutada. Contablemente, el gasto queda acreditado, por lo que la entidad tiene claro el proceder frente a este punto.

2. Si el desembolso de los recursos es en el periodo siguiente, la CGN indica que se debe afectar el código contable 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Esta operación en el SIIF-Nación requiere de una imputación presupuestal del ingreso por concepto de "REINTEGROS GASTOS DE INVERSIÓN", cuya contabilidad asociada en el macroproceso contable del SIIF no corresponde a lo conceptualizado por la CGN.

Por tanto, preguntamos de conformidad con el segundo punto, ¿es viable que se manejen los códigos contables 138455-Reintegros / 480863-Reintegros, los cuales se encuentran parametrizados con los rubros presupuestales conceptos de ingresos de "REINTEGROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO/INVERSIÓN/DEUDA" en las tablas de eventos contables del macroproceso del SIIF?"

CONSIDERACIONES

El Programa Expertos Internacionales, Convocatoria General 2024, del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez – ICETEX, señala:

"... Los apoyos financieros, ofrecidos bajo la modalidad de reembolso, están dirigidos a la participación de expertos nacionales e internacionales en actividades y eventos organizados o gestionados, en Colombia o el exterior, por instituciones de educación superior (IES), asociaciones y redes universitarias e instituciones técnicas y tecnológicas que hagan parte del Programa de reciprocidad para extranjeros en Colombia del ICETEX.

(...)

5. Cronograma

(...)

Cronograma 2024				
Actividad	Período de adjudicación	Cierre aplicación	Publicación de resultados	Cierre período de legalización
Comité 1	Enero, febrero, marzo	8 de marzo	22 de marzo	22 de abril
Comité 2	Abril, mayo y junio	26 de abril	10 de mayo	22 de julio
Comité 3	Julio, agosto y septiembre	26 de julio	9 de agosto	14 de octubre
Comité 4	Octubre y noviembre	18 de octubre	1 de noviembre	29 de noviembre

(...)

En cada comité se estudian las solicitudes de eventos o actividades que se realizarán en los meses estipulados en el período de adjudicación. Es posible hacer postulaciones cuyas fechas sean de comités pasados, sin embargo, se priorizan aquellas que correspondan según el cronograma.

(...)

Una vez publicados los resultados del comité, la institución beneficiada podrá iniciar el proceso de legalización de acuerdo con las condiciones descritas en la presente convocatoria.

(...)

Para el rubro de tiquetes, las instituciones deberán hacer la compra o reserva dentro de los siguientes diez (10) días hábiles a la notificación de los resultados, en los casos en que no hayan comprado los tiquetes antes del comité.

(...)

9. Legalización de las solicitudes aprobadas:

Una vez celebrado el comité, los resultados serán notificados vía correo electrónico y podrán ser consultados a través del aplicativo en línea. Es importante aclarar que las instituciones son las responsables de hacer las respectivas compras y adquisiciones de los rubros aprobados.

Todos los documentos requeridos deben ser presentados de forma digital a través del aplicativo en línea, ingresando por la opción "documentos" donde deberá cargar uno por cada ítem descrito. Este proceso debe llevarse a cabo dentro de las fechas estipuladas en el cronograma del programa, de no ser así los recursos no serán reembolsados, por lo tanto, se liberarán para futuras aprobaciones.

(...)

11. Términos y condiciones:

Cada solicitud estará sujeta a un proceso de evaluación. Bajo ninguna situación, el simple hecho de hacer la aplicación implica su aprobación. Es muy importante que esto, al igual que todos los criterios de la convocatoria, lo tengan claro todos los miembros de la comunidad académica que son postulados al programa.

(...)

Por tratarse de recursos provenientes del presupuesto general de la nación y específicamente del ICETEX, su institución será la única responsable de la utilización de estos. El ICETEX, en el evento de comprobar cualquier irregularidad podrá exigir a la institución el reembolso inmediato de los dineros recibidos” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

1.3.2. Medición

21. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo o por el valor del derecho que surja por la ejecución del contrato o convenio. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Del Programa Expertos Internacionales Convocatoria General 2024, del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez – ICETEX, se destaca que:

- i) Los apoyos financieros se entregan bajo la modalidad de reembolso.
- ii) Las instituciones son las responsables de hacer las respectivas compras y adquisiciones de los rubros aprobados y son las únicas responsables de la utilización de dichos recursos, por lo tanto, las adquisiciones relacionadas con tiquetes, viáticos y eventos especializados en internacionalización de la educación, se deberán realizar dentro de los meses estipulados como período de adjudicación, sin embargo, si los tiquetes no se han comprado o reservado hasta la fecha de publicación de los resultados, las instituciones tendrán hasta diez (10) días hábiles a la notificación de los resultados para adquirirlos y así cumplir con la documentación requerida para el periodo de legalización.
- iii) Se deberá realizar la solicitud de reembolso dentro de los términos y condiciones definidos en la convocatoria.
- iv) Cada solicitud estará sujeta a un proceso de evaluación, por lo tanto, el simple hecho de hacer la aplicación no implica su aprobación.
- v) Los pagos de reembolso se efectúan dentro de los dos meses siguientes luego de finalizar el periodo de legalización del respetivo comité.

Ahora bien, en atención al principio contable de devengo definido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando estos inciden en los resultados del periodo contable. Así las cosas, la institución deberá reconocer el gasto o costo según corresponda, en el momento en que reciba los bienes o servicios adquiridos; y cuando ostente el derecho de cobro por reembolso, reconocerá la respectiva cuenta por cobrar al ICETEX y el ingreso en el resultado del periodo.

De conformidad con lo anterior y las consideraciones expuestas se concluye que:

1. Tratamiento contable de la adquisición de tiquetes aéreos, viáticos y/o eventos especializados en internacionalización de la educación, que sean aprobados en el marco del Programa Expertos Internacionales

Cuando la entidad adquiera los tiquetes aéreos, viáticos y/o eventos especializados en internacionalización de la educación, reconocerá el gasto o costo en el resultado del periodo y la cuenta por pagar mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del gasto o costo, según corresponda, y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cuando la entidad realice el pago de las obligaciones descritas anteriormente, debitará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Tratamiento contable de los recursos recibidos por concepto de reembolso por parte del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez – ICETEX en el marco del Programa Expertos Internacionales

La Norma de cuentas por cobrar indica que se reconocerán en esta clasificación los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación establece que se reconocerán como tal, los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido, entre los cuales se encuentran las transferencias, que corresponden entre otros, a ingresos por activos recibidos de otras entidades públicas.

Así las cosas, en el momento en que le sea aprobado el reembolso a la entidad, podrá reconocer la cuenta por cobrar al ICETEX y un ingreso, independientemente del periodo en el cual se reconoció el gasto o costo incurrido. Para lo anterior, la entidad debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442829-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, cuando la entidad recaude los recursos por concepto de reembolso como apoyo de financiación de la mencionada convocatoria, debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por último, por medio del presente concepto se deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado N° 20241100023901 del 17 de julio de 2024, dirigido

a la doctora Auris Margarita Mendoza Ureche, Coordinadora Grupo de Gestión Financiera del Instituto Caro y Cuervo.

CONCEPTO No. 20241100033521 DEL 15-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Actualización de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018 de bienes muebles e inmuebles Actualización del valor de bienes muebles e inmuebles, con posterioridad a su reconocimiento Corrección de errores por la inadecuada aplicación de lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015 Reexpresión de estados financieros

Doctora
 MYRIAM AMANDA SEQUERA CALVO
 Profesional Especializado con Funciones de Contador
 Municipio de Chía - Cundinamarca
 Chía, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010045682 del 06 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contaduría General de la Nación determinó los lineamientos a seguir para el proceso de convergencia a nuevo marco normativo de Resolución 533 de 2015, en el instructivo 02. En lo concerniente a los activos por concepto de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público e históricos y culturales, el instructivo detallaba las actividades a realizar por las entidades públicas para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo aplicable a entidades de gobierno.

Dadas las condiciones históricas que afectaban estas partidas en los estados financieros de las entidades públicas en torno a la existencia de saldos por depurar, bienes inmuebles por legalizar, bienes en comodatos con diversas condiciones y perpetuos, avalúos

antiguos, procesos de depreciación en bloque o no detallados por bien, existencia de bienes que por titulación o por encontrarse en procesos de posesión, bienes en bodega, fuera de servicio o en mantenimiento, entre muchas otras condiciones; la opción más acertada para casos con este, era que el Municipio llevara a cabo un avalúo técnico a la fecha de transición que proporcionara información sobre el valor de los bienes, la vida útil, la depreciación acumulada, y en general todos los aspectos que permitieran realizar los registros, reconocimientos, retiros, incorporaciones de la totalidad de los bienes de su propiedad o bajo el control con el correspondiente registro del impacto por convergencia al nuevo marco normativo.

No obstante, la importante necesidad de los municipios en este aspecto, adelantar un proceso de avalúos para la fecha de transición, con las condiciones y especificaciones requeridas para el proceso de transición, fue una labor difícil de adelantar por limitaciones de carácter presupuestal, los costos que unas contrataciones de esa magnitud suponían para las entidades, el tiempo requerido para adelantar la identificación, levantamiento de la información detallada por bien o elemento y proyectos. Es así que, por la no disponibilidad de los recursos para adelantar un proceso de avalúos técnicos, el Municipio de Chía, como muchas entidades públicas, no pudo contratar dicha actividad para asegurar la determinación de saldos adecuada para los bienes de propiedad, planta y equipo y bienes de uso público. En consecuencia, los registros de impacto por transición de estas partidas se limitaron a la toma de los valores en los estados financieros y realizar los registros correspondientes contra la cuenta de impacto por transición al nuevo marco normativo, revelando dicha condición en las notas a los estados financieros. Además de hacer las incorporaciones y ajustes sobre los cuales se contaba con claridad en las cifras. Dicha situación ha generado diferencias entre las bases de datos entre los módulos de almacén y contabilidad que afectan la veracidad de la información de los bienes de propiedad, planta y equipo y bienes de uso público.

Como resultado de lo expuesto, la Contraloría Departamental ha indicado hallazgos relacionados con estas partidas en los informes de auditoría, (...).

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, (...) cómo podría subsanarse dicha condición para asegurar de la mejor manera el adelantar las acciones encaminadas a garantizar la presentación de las partidas de propiedad, planta y equipo y bienes de uso público ajustadas a la realidad. Resultaría viable adelantar un proceso de contratación que realice los inventarios y avalúos de estos bienes que retrotraiga los valores a corte 31 de diciembre de 2017, junto con la determinación de las vidas útiles de los bienes a ese corte, además de analizar los impactos y registros que se deban adelantar en el sistema durante los años 2018 a la fecha? Implicaría esto la reexpresión de los Estados Financieros 2018 a la fecha. De ser así, agradezco indicar cual sería el procedimiento a llevar a cabo para el trámite de esta actividad y que implicación tendría esto en el reporte a SCHIP.

En el entendido que la situación expuesta, puede ser una condición manifiesta en varias entidades de gobierno, la Contaduría General de la Nación ha contemplado alguna opción

que permita subsanar dicha condición?. Cuales (sic) serían las actuaciones a adelantar si se trata de una opción diferente a la evaluada y consultada por el municipio en los ítems anteriores. Es importante manifestar que adelantar un proceso de inventarios y avalúos en las condiciones especiales que se requieren para llevar los avalúos a diciembre de 2017 y traer los impactos año a año en la contabilidad, implica la disponibilidad de recursos importantes que deben ser proyectados y apropiados en el presupuesto de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo No. 002 de 2015 el cual se empleaba una única vez durante el primer periodo de aplicación, especificó las Instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno. En cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018, estableció:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

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

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

(...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

(...)

1.1.10. Bienes de uso público

(...)

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

(...)

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

(...)

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación". (Subrayado fuera del texto)"

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

6.3.5.1. Costo

106. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, histórico, no observable y específico para la entidad.

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones.

Por el contrario, el costo de un activo se puede disminuir a través de la depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros. También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ha disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En el entendido de que la determinación de los saldos iniciales en el periodo de transición al nuevo marco normativo "se limitaron a la toma de valores en los estados financieros", es necesario precisar que mediante el Instructivo 002 de 2015 se establecieron las actividades que las entidades debían atender para la determinación de los saldos iniciales y la elaboración de los primeros estados financieros bajo el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Además, se debe tener en cuenta que el instructivo solamente se aplicaba durante el año 2018, por lo cual, la determinación de los saldos iniciales y la decisión tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo y de bienes de uso público no es modificable con posterioridad.

En consecuencia y de conformidad con las consideraciones expuestas, se atiende su consulta considerando los escenarios planteados, así:

Planteamiento 1 - ¿Resultaría viable adelantar un proceso de contratación que realice los inventarios y avalúos de estos bienes que retrotraiga los valores a corte 31 de diciembre de 2017, junto con la determinación de las vidas útiles de los bienes a ese corte, además de analizar los impactos y registros que se deban adelantar en el sistema durante los años 2018 a la fecha? ¿Implicaría esto la reexpresión de los Estados Financieros 2018 a la fecha? ¿cuál sería el procedimiento para llevar a cabo el trámite de esta actividad y que implicación tendría esto en el reporte a SCHIP?

En relación con los saldos iniciales al 1° de enero de 2018, la entidad debió realizar las actividades necesarias para incorporar, dar de baja, reclasificar y medir los elementos de los estados financieros, atendiendo a lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015.

Para el caso de propiedades, planta y equipo, debió medir cada partida conforme a una de las siguientes opciones: i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. Por su parte, para los bienes de uso público, se debió medir cada partida de la siguiente manera: i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; o, ii) al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

En este sentido, si la entidad escogió medir a 01 de enero de 2018 los activos clasificados como propiedades, planta y equipo y bienes de uso público al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, es una de las alternativas que se dio en el instructivo; por lo tanto, la entidad no estaría frente a un error.

Ahora bien, las Normas de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público estipulan que estos activos deben medirse, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo que, no se contempla la actualización del valor de estos bienes y, en consecuencia, las entidades no deberán realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, si la entidad considera que cometió un error en el cálculo de los saldos iniciales a 01 de enero de 2018, se deberá corregir dicho error de conformidad con lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la cual establece que son errores las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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, entre ellos, la incorrecta

generación de los saldos iniciales al 1° de enero de 2018 por transición al nuevo marco normativo.

En consecuencia, se precisa que la entidad no podrá actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo o bienes de uso público con base en avalúos posteriores. Ahora bien, el costo de un activo se puede incrementar únicamente para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones, más no por efecto de avalúos posteriores al reconocimiento del activo.

En relación con los reportes a la CGN vía sistema CHIP, se precisa que estos no se deben volver a remitir, ya que la reexpresión de estados financieros es para efectos de presentación de estos.

Planteamiento 2 – ¿la Contaduría General de la Nación ha contemplado alguna opción que permita subsanar dicha condición? ¿Cuáles serían las actuaciones para adelantar si se trata de una opción diferente a la evaluada y consultada por el municipio en los ítems anteriores? Es importante manifestar que adelantar un proceso de inventarios y avalúos en las condiciones especiales que se requieren para llevar los avalúos a diciembre de 2017 y traer los impactos año a año en la contabilidad, implica la disponibilidad de recursos importantes que deben ser proyectados y apropiados en el presupuesto de la entidad.

Al respecto, la CGN a emitido doctrina en la misma línea enunciada, manteniendo la instrucción que, ante errores por parte de las entidades, incluida la aplicación del Instructivo 002 de 2015, son estas quienes deben adelantar la verificación de sus impactos y debida reexpresión de los estados financieros, atendiendo lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20241100033551 DEL 15-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las transferencias entre el Municipio y la Contraloría Reconocimiento de las cuotas de auditaje y fiscalización en la contraloría

Doctora
LEILA MARLÉN RINCÓN CHÍA
 Directora Financiera
 Contraloría Municipal de Soacha
 Soacha, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100046502 del 11 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría Municipal de Soacha, agradece a quien corresponda remitir concepto contable, donde se especifiquen las cuentas contables tanto de ingreso, como cuenta por cobrar que se deben utilizar para contabilizar las transferencias provenientes del Municipio; así mismo las cuentas contables para contabilizar las cuotas de auditaje o fiscalización”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1416 de 2010, por medio de la cual se fortalece al ejercicio del control fiscal, indica:

“Artículo 2°. Fortalecimiento del Control Fiscal de las Contralorías Municipales y Distritales.
(...)

Parágrafo. Las entidades descentralizadas del orden distrital o municipal deberán pagar una cuota de fiscalización hasta del punto cuatro por ciento (0.4%), calculado sobre el monto de los ingresos ejecutados por la respectiva entidad en la vigencia anterior,

excluidos los recursos de créditos; los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.3. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

13. Existirán condiciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, al transferidor del activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la entidad receptora de la transferencia, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el

potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia el activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

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

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los cuales se contemplan las transferencias.

En consecuencia, cuando la entidad reciba activos en una transacción sin contraprestación reconocerá el hecho económico atendiendo a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, de la siguiente manera:

- si la entidad recibe activos que no están sometidos a estipulaciones, es decir, que se transfiere el activo sin imponer una obligación de desempeño a la entidad receptora, esta lo reconocerá en el momento en que se den las condiciones de control de los bienes recibidos o cuando tenga el derecho de recibir los recursos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- si la entidad recibe activos sometidos a restricciones, es decir, que la entidad receptora debe usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular, pero no se establece la devolución a la entidad que transfirió el activo en caso de que estos no se usen o consuman como se especificó; deberá reconocer el hecho en el momento en que se den las condiciones de control de los bienes recibidos o cuando tenga el derecho de recibir los recursos mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- por último, si la entidad receptora recibe activos condicionados, es decir, que se especifican obligaciones de desempeño, en cuanto al uso o consumo del beneficio económico futuro o potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, y en las que la entidad que entrega el activo: a) tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, total o parcial del activo, cuando no se cumpla con la obligación de desempeño; y b) tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño. La entidad receptora reconocerá el hecho mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Respecto a los ingresos de la cuota de fiscalización, estos corresponden a ingresos sin contraprestación dado que son los que obtiene la Contraloría del municipio dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Por lo anterior, y atendiendo al artículo 2º de la Ley 1416 de 2010 el cual señala que las entidades descentralizadas del orden distrital o municipal deberán pagar una cuota de fiscalización para fortalecer el control fiscal de las contralorías municipales y distritales, cuando la Contraloría tenga el derecho al cobro por este concepto lo reconocerá mediante un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por ser de su interés y con el fin de profundizar sobre el tema consultado podrá revisar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, publicado en la página web de la entidad,

siguiendo la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Allí podrá encontrar el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

CONCEPTO No. 20241100033691 DEL 17-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de mayores valores pagados a un funcionario de la entidad.

Doctora
IVONNE ASTRID GUALDRÓN VILLAMIZAR
 Profesional Universitario
 Dirección Seccional de la Administración Judicial de Bucaramanga
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010045322 del 05 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la vigencia 2024, desde talento humano nos reportan en el mes de febrero las liquidaciones de contrato del mes de diciembre de 2023, las cuales son reportadas en esa fecha debido a que la fecha de retiro se da la última semana de diciembre 2023 y se conoce por Talento Humano hasta el reporte de novedades del mes de enero de 2024, a los procesos administrativos de paz y salvo, y a los tiempos jurídicos de notificación para el acto administrativo en firme.

Junto con la liquidación de contrato nos reportan un mayor valor pagado en nómina que fue reintegrado por el exfuncionario, debido a que los procesos de liquidación de contrato conllevan trámites administrativos y jurídicos, en la fecha que se recibe y se conoce del mayor valor pagado ya no es posible realizar registro contable manual en SIIF en la vigencia 2023.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos nos sea informado el registro contable que se debe realizar para reconocer el mayor valor pagado en nómina de la liquidación de contrato de diciembre de 2023, teniendo de presente que tal situación fue conocida en el mes de febrero de 2024”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“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. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, en aplicación del Principio de devengo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones para la entidad.

Si la información remitida por Talento Humano indica que la entidad tiene una obligación en favor de un funcionario y para su cancelación la entidad espera desprenderse de recursos que reflejan beneficios económicos o potencial de servicio, la entidad debe reconocer el hecho como un pasivo en su información financiera debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS.

Producto de la terminación del contrato entre la entidad y el funcionario, la entidad se puede encontrar en una de las siguientes situaciones:

- Que, dada la terminación del contrato, el funcionario no haya prestado la totalidad de los servicios pagados por la entidad en el periodo contable en el cual fueron reconocidos y, por lo tanto, deba efectuar el reintegro de los recursos a los cuales no tiene derecho en un periodo contable posterior.

En este caso, le corresponde a la entidad reconocer en su información financiera el derecho de cobro por los valores que no debieron ser pagados, para lo cual, dado que el reconocimiento se realiza en un periodo contable posterior, debitará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480863-Reintegros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el reintegro de los recursos por parte del funcionario, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- Que el mayor valor pagado al funcionario corresponda a un error.

En este caso, si el hecho consultado corresponde a que a partir de la información remitida por Talento Humano la entidad reconoció un mayor valor del que le correspondía al funcionario, por efecto de un error aritmético, la entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores, por lo cual, deberá corregir el error atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

La entidad corregirá el error debitando la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Cuando el funcionario entregue los recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Adicionalmente, deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Por su parte, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100033721 DEL 17-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Gastos de transferencias y subvenciones Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de repuestos de maquinaria y equipo para uso administrativo reconocidos en el grupo 15-Inventario y soporte contable idóneo. Tratamiento contable de la compra de refrigerios y almuerzos para ser entregados a la comunidad.

Doctor
 ANDRÉS MAURICIO OLARTE VALDERRAMA
 Jefe de Oficina de Contabilidad
 Departamento del Quindío
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010045572 del 6 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el ánimo de ampliar la información relacionada en el concepto 20241100027051 en relación con los saldos de la subcuenta 151421-Dotaciones a trabajadores y el tratamiento de los bienes de consumo adquiridos para uso administrativo, de manera muy respetuosa se solicita aclaración en el siguiente sentido:

1. La cuenta contable 15140901-Repuestos para Maquinaria y Equipo de a cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS (de uso administrativo), presenta valor de \$487.656.383. ¿Sería viable realizar la depuración de esta cuenta, haciendo uso del mismo procedimiento relacionado en el concepto ibidem para las cuentas 151421?; es decir, ¿se podrá llevar a resultados de ejercicios anteriores estas cuentas toda vez que no se enmarcan en la categoría de inventarios?

2. ¿Cuál sería el soporte documental para el área de contabilidad y de almacén (actas, comités, entre otros) para realizar la depuración señalada en el punto anterior teniendo en cuenta que son de uso administrativo?

3. ¿Cuál es el procedimiento contable de la compra de refrigerios, almuerzos, para ser entregados a la comunidad, teniendo en cuenta que no son de uso administrativo, no se utiliza para producción de bienes ni tampoco van a ser utilizados para generar ingresos de transacciones con contraprestación? ¿tiene el mismo tratamiento de los bienes de consumo adquiridos para uso administrativo llevando estas adquisiciones al gasto?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

3. También se reconocerán como inventarios los materiales que se incluirán como parte del costo de otros activos, de acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo; Propiedades de inversión; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; o Activos intangibles. Adicionalmente, se reconocerán como inventarios los repuestos que no serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo; los materiales que se adquieran para consumirse en la prestación gratuita de los servicios de educación; y las municiones y explosivos.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

(...)

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable (...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad” (Subrayado fuera del texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante la Resolución 069 de 2021, señala:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

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

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

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe las siguientes cuentas así:

1514-MATERIALES Y REPUESTOS: “Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios”.

1642-REPUESTOS: “Representa el valor de los repuestos de las propiedades, planta y equipo que son componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo, se utilizan durante más de 12 meses y se capitalizan en el respectivo elemento, previa baja del componente sustituido”. Además, establece que se debita con “1-El costo de los repuestos adquiridos” y se acredita con “1-El valor de los repuestos incorporados en la correspondiente propiedad, planta y equipo.

2-El valor de los repuestos devueltos a los proveedores. 3-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los repuestos adquiridos. 4-El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, y otros” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

1. Repuestos de maquinaria y equipo para uso administrativo reconocidos como inventario

A partir de juicios profesionales, la entidad deberá evaluar la correcta clasificación de los bienes denominados "repuestos de maquinaria y equipo", debido a que si estos cumplen con la definición de activo y i) corresponden a repuestos que no serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo, y ii) serán consumidos o utilizados en la producción de bienes que serán vendidos a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; se reconocerán como inventario en la subcuenta 151409-Repuestos de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

Si son repuestos que cumplen con la definición de activo y serán componente de un elemento de propiedades, planta y equipo, se deberán reconocer como propiedades, planta y equipo y reclasificarlos a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1642-RESPUESTOS.

No obstante, si estos repuestos no cumplen con lo enunciado en los dos párrafos anteriores procederá a darlos de baja en el periodo actual, para lo cual debitará la subcuenta 511114-Materiales y suministros de la cuenta 5111-GENERALES, si los repuestos fueron adquiridos en el mismo periodo contable, o la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si los repuestos fueron adquiridos en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 151409-Repuestos de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS. Adicionalmente, la entidad podrá implementar los mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión y administración de estos bienes.

2. Soportes contables para la aplicación del numeral 1

La Norma de proceso contable y sistema documental contable, señala que los soportes de contabilidad pueden ser de origen: externo, cuando provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad; o de origen interno, cuando son elaborados por la entidad. Así mismo, define que pueden ser producto de eventos transaccionales, es decir, surgen de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad prueba la ocurrencia del hecho; o de eventos no transaccionales, es decir, surgen de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Adicionalmente, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que es competencia de la entidad establecer un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable y, por lo tanto, es quien debe definir los documentos idóneos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados.

En consecuencia, corresponde a la entidad definir cuál es el soporte documental idóneo que permita verificar y comprobar el reconocimiento y control de los bienes señalados en el numeral 1 de las presentes conclusiones, considerando como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto y, para efectos de trazabilidad, se debe identificar como mínimo quien lo elaboró y aprobó.

3. Tratamiento contable de la compra de refrigerios y almuerzos, para ser entregados a la comunidad

Es preciso señalar, que por medio del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con radicado CGN N° 20241100027041 del 12 de agosto de 2024, dirigido a su despacho, se da orientación para el reconocimiento contable de bienes de consumo adquiridos para ser entregados a la comunidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, se reitera que, para reconocer un activo, el hecho económico debe cumplir con: (i) la definición de activo, (ii) que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros, (iii) que se pueda medir con fiabilidad y (iv) que cumpla con la política contable de relevancia, establecida por la entidad.

Así las cosas, si del anterior análisis se concluye que los elementos adquiridos como refrigerios y almuerzos para ser distribuidos a la comunidad, son susceptibles de reconocimiento como activo, se deben clasificar en la categoría que identifique su naturaleza. Por lo tanto, tratándose de bienes que, se entregan en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, se deben reconocer atendiendo la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para lo cual la entidad debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Posteriormente, con la entrega de los elementos a la comunidad, la entidad debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.

CONCEPTO No. 20241100033751 DEL 17-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Materialidad para el reconocimiento de activos

Doctor
 NICOLÁS ROMERO CARMONA
 Consultante
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010045412 del 05 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En una entidad pública al cierre contable de una vigencia se tenían transacciones pendientes de registros en 3 cuentas bancarias (de las más de 220 que tiene la entidad), estos generaron que existan saldos en las cuentas bancarias superiores a los que figuraban en la contabilidad y su no registro obedece a que a la fecha de cierre no se contaba con información suficiente para su contabilización.

Se precisa que durante el primer trimestre de la vigencia siguiente se reconocieron los registros que estaban pendientes.

El valor total de las partidas era de \$2.097 millones COP, estos representan el (...) del valor total que el ente de control definió como materialidad cuantitativa en la auditoría realizada.

Considerando lo anterior, de forma respetuosa, se solicita su concepto, (...) sobre si este hecho puede considerarse como material y si puede catalogarse como una forma indebida de llevar los libros contables”.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, indica:

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

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

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

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

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información

relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material, y la información financiera es material, si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

Consecuentemente, la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad y que su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman. Por lo que, la entidad deberá tener en cuenta el concepto de materialidad presentado en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, por cuanto es un criterio que deberá determinar la entidad, partiendo de la función,

destinación o el uso que se asigna al elemento o partida observada, así como, a las condiciones económicas y financieras de la entidad.

En este sentido, la entidad establecerá la materialidad para efectos de reconocimiento de activos, presentación y revelación de las partidas en la información financiera a fin de que la información financiera cumpla con que sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. Y por lo tanto, será la entidad la encargada de evaluar si las partidas dejadas de reconocer en la información financiera son materiales, cuando por sí mismas puedan hacer cambiar de opinión a los usuarios de dicha información que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad.

Por otra parte, la CGN en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, señala que la información registrada en los estados financieros debe ser verificable y confiable, esto se logra mediante la implementación de un sistema documental que cumpla con los siguientes requisitos: i) que todas las operaciones estén respaldadas por documentos idóneos que permitan su verificación y comprobación; ii) individualización de los bienes, derechos y obligaciones para garantizar su correcta clasificación y registro; iii) análisis y conciliación de la información contable de forma constante con fuentes internas y externas para garantizar su exactitud; y iv) depuración de las cifras y datos de los estados financieros cuando estos no reflejen la realidad económica de la entidad.

Es de precisar que la entidad deberá realizar de manera oportuna conciliaciones bancarias cuyo objeto son la verificación y ajuste de las diferencias entre los saldos contables y los saldos bancarios para asegurarse de que estos coincidan; por lo tanto, como resultado del proceso de conciliación pueden existir valores en el extracto bancario que deberán reconocerse en la información financiera de la entidad como es el caso de gastos bancarios, rendimientos financieros y consignaciones sin identificar, entre otros. Lo anterior con el propósito de no afectar la representación fiel de la información, a partir de la materialidad definida por la entidad.

De otra parte, según lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, por lo que no es competencia de la CGN catalogar como una forma indebida de llevar los libros contables el no reconocimiento oportuno de las transacciones en las cuentas bancarias señaladas en su solicitud.

CONCEPTO No. 20241100033891 DEL 18-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de terrenos baldíos ubicados dentro del área de influencia de Parques Naturales Nacionales de Colombia

Doctor
 CARLOS ALBERTO BENAVIDES SUESCÚN
 Director de Construcción y Conservación de Establecimientos Educativos (E)
 Secretaria de Educación de Bogotá
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010046272 del 11 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) En este contexto, la Entidad ha identificado que ocupa actualmente inmuebles que no se encuentran titulados y que, por su naturaleza jurídica, son considerados predios baldíos rurales, ubicados dentro del área de influencia de Parques Naturales Nacionales de Colombia.

Por tal motivo, solicito a esa Contaduría emitir un concepto que permita determinar qué entidad debe reconocer contablemente estos terrenos baldíos rurales, considerando las condiciones de uso, control, riesgos y obligaciones, conforme a las siguientes características de los inmuebles:

C O N.	CODIGO PLANTASFISICAS	LO CALIDAD	NOMBRE_ESTABLECIMIENTO_EDUCATIVO	DIRECCION	PROPIEDAD	MATRICULA INMOBILIARIA	OBSERVACIONES JURIDICAS	AREA_CATASTRAL	CODIGO_CHIP
1335	2010	20-SUMAPA	CADEL SUMAPAZ Antes Sede G - Santa Rosa de Bodegas -	Corregimiento de Nazareth vereda santa rosa km 32	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	2.097,60	AAA0156LTNN
1336	2011	20-SUMAPA	Gimnasio Campestre Jaime Garzón - Sede I - Santa Rosa de Nazareth	Sede D - Santa Rosa De Nazareth - Santa Rosa Baja	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	2.111,00	AAA0156LUWW
1337	2012	20-SUMAPA	Almacén Colegio Jaime Garzón - antes Sede H - Taquesitos.	Corregimiento de Nazareth vereda tanquecitos	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	1.596,70	AAA0156LUMR

Lo anterior, a fin de determinar a quien le corresponde incluir esos activos dentro de su patrimonio (...)."

CONSIDERACIONES

La Ley 2 de 1959 por la cual se dictan normas sobre economía forestal de la Nación y conservación de recursos naturales renovables, establece:

"Artículo 7. La ocupación de tierras baldías estará sujeta a las reglamentaciones que dicte el Gobierno con el objeto de evitar la erosión de las tierras y proveer a la conservación de las aguas. Al dictar tal reglamentación, el Gobierno podrá disponer que no serán ocupables ni susceptibles de adjudicación aquellas porciones de terreno donde la conservación de los bosques sea necesaria para los fines arriba indicados, pero podrá también contemplar la posibilidad de comprender en las adjudicaciones, bosques que deban mantenerse para los mismos fines, quedando sujeta en este caso la respectiva adjudicación a la cláusula de reversión si las zonas de bosques adjudicadas fueren objeto de desmonte o no se explotaren conforme a las reglamentaciones que dicte el Gobierno.

(...)

Artículo 13. Con el objeto de conservar la flora y fauna nacionales, declárense 'Parques Nacionales Naturales' aquellas zonas que el Gobierno Nacional, por intermedio del Ministerio de Agricultura, previo concepto favorable de la Academia Colombiana de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales, delimite y reserve de manera especial, por medio de decretos, en las distintas zonas del país y en sus distintos pisos térmicos, y en las cuales quedará prohibida la adjudicación de baldíos, las ventas de tierras, la caza, la pesca y toda actividad industrial, ganadera o agrícola, distinta a la del turismo o a aquellas que el Gobierno Nacional considere convenientes para la conservación o embellecimiento de la zona. Dentro de estos parques pueden crearse reservas integrales biológicas, en los casos

en que ello se justifique a juicio del Ministerio de Agricultura y de la Academia de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales.

Artículo 14. Decláranse de utilidad pública las zonas establecidas como 'Parques Nacionales Naturales'. El Gobierno podrá expropiar las tierras o mejoras de particulares que en ellas existan" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Cabe aclarar, que la CGN se ha pronunciado con respecto al objeto de la consulta, mediante el CGN N° 20241100021741 del 24 de junio de 2024, dirigido a esa Dirección, el cual concluye:

“Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, se deberá evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, respecto de los bienes inmuebles ocupados por la Secretaría de Educación Distrital sobre los cuales no tiene la titularidad legal y que corresponden a predios ubicados en Parques Naturales Nacionales, la entidad evaluará si tiene el control de dichos predios, considerando la definición de activo del Marco Conceptual y las limitaciones al uso de las zonas declaradas como Parques Nacionales Naturales, según lo señalado en la Ley 2 de 1959 y demás normativa relacionada que haya sido expedida.

En ese sentido, la secretaría de Educación Distrital es la entidad encargada de aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo, a fin de reconocer los bienes inmuebles de la consulta en su estado de situación financiera” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para determinar el control, la entidad evaluará si el recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, los riesgos inherentes, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En virtud de lo anterior, se reitera que la Secretaría de Educación Distrital y Parques Naturales Nacionales deberá evaluar quién ostenta el control de los predios referidos en la consulta, para lo cual, será necesario realizar juicios profesionales que aborden de manera integral todos los elementos contenidos en la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera.

CONCEPTO No. 20241100033941 DEL 21-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de un contrato de Asistencia Técnica Integral suscrito por la entidad.

Doctor

JOHN FREDDY CANGREJO BERMÚDEZ

Coordinador GIT Contabilidad

Departamento Administrativo para la Prosperidad Social

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010046482 del 11 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“A través del proyecto de inversión C-4103-1500-28-201020- FORTALECIMIENTO DE CAPACIDADES PARA EL DESARROLLO DE INFRAESTRUCTURA SOCIAL Y HÁBITAT PARA LA PAZ TOTAL A NIVEL NACIONAL FIP NACIONAL, Prosperidad Social formuló la construcción de hasta 150 Puntos de Abastecimiento Solidario - PAS, Centros de Acopio y Centros de Transformación, para superar el hambre a través del trabajo y la economía popular.

El Proyecto TIPO PAS es un proyecto asistencia técnica y de obra Modular de 1 solo nivel con espacios abiertos y cómodos para su adecuada operación, con materiales convencionales y prefabricados que permitan versatilidad para su rápida construcción con altos estándares de durabilidad, incluyendo los conceptos de diseño de urbanismo (espacios públicos), arquitectura simbólica social, diseños adecuados de accesibilidad inclusiva y de movilidad reducida.

Para llevar a cabo la ejecución de este proyecto, Prosperidad Social, celebró el Contrato Interadministrativo No. 773 FIP de 2024 con la FINANCIERA DE DESARROLLO TERRITORIAL S.A. FINDETER (documento adjunto), cuyo objeto es: ‘Prestar el servicio de Asistencia Técnica Integral y Administración de Recursos para la construcción de los

proyectos priorizados por el DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO PARA LA PROSPERIDAD SOCIAL - FONDO DE INVERSIÓN PARA LA PAZ, denominados Puntos de Abastecimientos Solidario, Centros de Acopio y Centros de Transformación.' El citado contrato indica entre otros aspectos:

Prosperidad Social – FIP en calidad de contratante tendrá entre otras, la siguiente obligación:

'1) Transferir al Patrimonio Autónomo constituido por la Asistencia Técnica Integral, los recursos requeridos para la ejecución de los proyectos PAS objeto del presente Contrato, así como los correspondientes a la Asistencia Técnica, de conformidad con la forma de pago establecida en el presente contrato.'

El contratista FINDETER o también denominado ASISTENCIA TÉCNICA, tendrá entre otras las siguientes obligaciones generales:

'1) Ejecutar el objeto del contrato en el plazo acordado, con autonomía técnica y administrativa garantizando el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones establecidas en él (...)

2) Una vez suscrito y legalizado el contrato interadministrativo, la ASISTENCIA TÉCNICA INTEGRAL constituirá el patrimonio autónomo a través del cual se manejarán de manera exclusiva los recursos asignados para los proyectos PAS, Centros de Acopio y Centros de transformación.

3) La ASISTENCIA TÉCNICA INTEGRAL reconoce y acepta que los rendimientos financieros de los recursos aportados por PROSPERIDAD SOCIAL para la ejecución del contrato son de propiedad de esta entidad y, por lo tanto, se obliga a reintegrarlos al tesoro nacional de manera mensual. Si a la culminación del presente contrato existieren saldos de rendimientos o por cualquier otro concepto en el patrimonio autónomo, la ASISTENCIA TÉCNICA INTEGRAL está obligada a restituirlos a la Dirección del Tesoro Nacional o en los términos que establezca la normatividad aplicable, en un plazo no mayor a 3 meses, una vez terminado el contrato.

9) Adelantar bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad y, con sujeción al régimen jurídico propio de la ASISTENCIA TÉCNICA INTEGRAL, los procesos precontractuales a que haya lugar para adelantar la selección de las personas naturales o jurídicas que habrán de contratarse para ejecutar el objeto del contrato, incluyendo sus respectivas interventorías según las normas aplicables'.

Así mismo, el contratista FINDETER o también denominado ASISTENCIA TÉCNICA, tendrá entre otras las siguientes obligaciones de tipo financiero y contable:

'2) Findeter efectuará los descuentos de ley del orden nacional, municipal y departamental vigentes y sus modificaciones, de acuerdo con la información tributaria suministrada por los contratistas y en concordancia con la actividad objeto del contrato, los cuales se deberán realizar previo al pago de los recursos.

9) Realizar y entregar los informes de legalización de los recursos, los cuales deben presentar de manera discriminada y detallada los avances individuales de obra y de interventoría, así como los recursos invertidos en cada Punto de Abastecimiento Solidario PAS, hasta la terminación de cada obra'.

El valor del contrato se estableció en un presupuesto oficial estimado para el proceso de contratación directa por QUINIENTOS VEINTE MIL OCHO MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y UN MIL CIENTO CINCO PESOS M/CTE (\$520.008.781.105), distribuido de la siguiente manera:

* 'Un valor estimado de QUINIENTOS MIL MILLONES DE PESOS M/CTE (\$500.000.000.000), incluido IVA, para la ejecución de los Puntos de Abastecimiento Solidarios, Centros de Acopio y Centros de Transformación, el cual incluye obras e interventorías (...)

* Un valor estimado de OCHOCIENTOS TREINTA MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$830.500.000), incluido IVA, correspondiente a la Asistencia Técnica de Apoyo para las contrataciones requeridas a través del Patrimonio Autónomo en el marco de la ejecución del contrato interadministrativo a suscribirse, el cual será pagado de acuerdo con lo estipulado en los contratos que se suscriban para tales efectos.

* Un valor estimado de DIECINUEVE MIL CIENTO SETENTA Y OCHO MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y UN MIL CIENTO CINCO PESOS M/CTE (\$19.178.281.105), incluido IVA, correspondiente a la Asistencia Técnica y Administración de Recursos de FINDETER.'

Con base en lo anterior, solicitamos muy cordialmente se emita concepto para responder las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál es el registro contable de los tres desembolsos que realice Prosperidad Social a FINDETER por valor total de QUINIENTOS VEINTE MIL OCHO MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y UN MIL CIENTO CINCO PESOS M/CTE (\$520.008.781.105), los cuales serán consignados en el patrimonio autónomo constituido por FINDETER conforme al numeral 2 de las obligaciones inmersas en la minuta?

Conforme a las legalizaciones presentadas a Prosperidad Social, por los pagos realizados desde el Patrimonio Autónomo:

2. ¿Cuál o cuáles deben ser los registros contables de los pagos realizados a FINDETER por concepto de asistencia técnica y administración de recursos y de los pagos realizados por concepto de asistencia técnica de apoyo para las contrataciones requeridas a través del patrimonio autónomo?

3. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar Prosperidad Social una vez reciba los informes de legalización de los recursos discriminando y detallando los avances individuales de obra y de interventoría, así como los recursos invertidos en cada Punto de Abastecimiento Solidario PAS, hasta la terminación de cada obra?

4. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar Prosperidad Social una vez reciba los proyectos (Puntos de Abastecimientos Solidario, Centros de Acopio y Centros de Transformación) entregados por FINDETER a Prosperidad Social, a los entes territoriales y sobre todo a la comunidad?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

4. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

9.2.1. Costo de adquisición

5. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a

la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado (...).

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución a la entidad transferidora cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad que transfirió el activo impone restricciones, esta reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o pierda el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

(...)

4.2. Medición

(...)

18. Posteriormente, el activo diferido reconocido por transferencias o subvenciones condicionadas se amortizará en la proporción de la obligación de desempeño cumplida por el receptor, afectando el gasto en el resultado del periodo.

4.3. Devolución de transferencias o subvenciones

(...)

20. En caso de que sea exigible la devolución de activos no monetarios, estos se reconocerán cuando la entidad obtenga el control sobre los activos y se medirán por el valor de mercado o, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el activo se medirá por el valor en libros que tenía en la entidad que realiza la devolución.

21. Si la devolución se origina por una transferencia o subvención condicionada, la entidad disminuirá el activo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre este y el valor de la cuenta por cobrar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

22. Si la devolución no se origina por una transferencia o subvención condicionada, el reconocimiento de la cuenta por cobrar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los convenios o contratos, administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos interadministrativos dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho.

En consecuencia, y en atención a que conforme a lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Lo cual implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo y, en consecuencia, cada entidad deberá definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

Ahora bien, con base en la información relacionada en la consulta e incluida en los antecedentes de este concepto, se observa que el Contrato Interadministrativo No. 773 FIP de 2024 suscrito entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social y la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. - FINDETER, corresponde a un contrato de gestión integral de proyectos, por cuanto FINDETER asume obligaciones de resultados, bajo su responsabilidad se obliga a entregar plenamente ejecutados los proyectos acordados en el contrato, garantizando por su cuenta y riesgo la ejecución de todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y recibe como contraprestación el monto acordado en el contrato. Particularidades que diferencian este tipo de contrato del correspondiente a la entrega y recibo de recursos en administración.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede a indicar el tratamiento contable que deberá atender el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social:

1. Entrega anticipada de recursos

El registro contable de la entrega de recursos dependerá de la naturaleza del desembolso; es decir, si tienen la condición de un pago anticipado o de un anticipo.

La entidad registrará los recursos entregados a FINDETER, a través del patrimonio autónomo constituido por este, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos se entregan a título de anticipo, o un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, si los recursos se entregan a título de pago anticipado, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

2 y 3. Legalización por parte de FINDETER de los recursos entregados

De acuerdo con la información entregada por FINDETER en los informes de legalización de la ejecución realizada, en la cual se relacionen la asistencia técnica y administración de recursos, la asistencia técnica de apoyo, los avances individuales de obra y de interventoría; Prosperidad Social deberá identificar y definir, dada la naturaleza de las actividades, cuales son parte del valor de los activos que se encuentran en construcción por parte del contratista, y cuáles corresponden a gastos que deben ser reconocidos en el resultado del periodo.

De manera tal, que la entidad reconocerá en su información financiera aquellas actividades que defina como gastos registrando los valores correspondientes mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.

Prosperidad Social reconocerá en su contabilidad los bienes recibidos en la ejecución del contrato cuando le hayan sido transferidos tanto los riesgos como las ventajas inherentes asociadas a estos, clasificándolos de acuerdo con la destinación futura prevista para estos bienes. Por lo tanto, cuando la entidad ha previsto ceder los bienes recibidos a entidades territoriales o a la comunidad en una transacción sin contraprestación, estos se deben reconocer como inventarios.

Así las cosas, si la entidad recibe los bienes una vez están finalizados, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. En el caso que la entidad reciba de forma parcial o gradual los bienes con base en la suscripción de actas de recibo parcial o documento correspondiente, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y, cuando los bienes sean

terminados, la entidad efectuará su reclasificación a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

En cualquiera de los casos antes descritos, la entidad acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, dependiendo de la naturaleza de la entrega anticipada de recursos. Si el valor de los bienes o servicios recibidos excede los recursos girados, la diferencia la registrará acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

4. Entrega de los bienes a entidades territoriales o a la comunidad

Cuando se realice la entrega de bienes a las entidades territoriales o a la comunidad en una transacción sin contraprestación, transfiriendo el control, los riesgos y las ventajas inherentes a los mismos, la entidad atenderá a los lineamientos de la Norma de gastos de transferencias y subvenciones y definirá si la entrega de estos bienes está sujeta a estipulaciones o no, y en el caso de que existan estipulaciones si estas corresponden a restricciones o a condiciones.

Si la entrega de los bienes no está sujeta a condiciones, Prosperidad Social reconocerá la entrega en su información financiera como parte de los gastos del periodo, para lo cual debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando la entidad receptora sea una entidad de gobierno, o la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la entrega sea a la comunidad, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Si la entrega de los bienes está sujeta a condiciones, Prosperidad Social reconocerá la entrega de los bienes debitando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, si es a una entidad de gobierno, o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, si es a la comunidad, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. En la medida en que se cumplan las obligaciones de desempeño, la entidad disminuirá el activo diferido y reconocerá el gasto en el resultado del periodo de acuerdo con las subcuentas y cuentas indicadas en el párrafo anterior.

Por último, se recomienda que haya un flujo de información adecuado, oportuno y completo entre las entidades, para que los hechos económicos sean debida y oportunamente reconocidos y de esta manera exista una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas, particularmente en las operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Para lo cual, se recomienda que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

CONCEPTO No. 20241100033951 DEL 21-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recaudos asociados al derecho de explotación, producción e introducción de licores y sobre el impuesto al consumo de cerveza.

Doctora
ALBA LIBIA LOAIZA HENAO
 Contadora General del Departamento
 Secretaría de Hacienda – Gobernación de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010046782 del 12 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Antecedentes

(...)

Para el ejercicio de sus funciones, el Departamento de Antioquia dispone de unos ingresos, los cuales están reglamentados en el Estatuto de Rentas Departamental, según la Ordenanza N° 41 del 16 de diciembre de 2020, modificada por la Ordenanza N° 20 del 26 de agosto de 2022, en donde se adoptan las rentas del Departamento, y se dictan las normas que regulan su administración, recaudo, determinación, discusión y cobro, así como su régimen sancionatorio y contravencional.

Dentro de las rentas del Departamento, están estipuladas las rentas provenientes del Monopolio de licores destilados, dentro de las cuales se destaca para esta consulta el Monopolio como arbitrio rentístico sobre la introducción de licores destilados, regulado desde el Artículo 76 al 80 del Capítulo II del Título III Monopolio de licores destilados del Libro I Monopolios rentísticos del Departamento de Antioquia, en donde se establece entre otras cosas que ‘El Departamento de Antioquia ejercerá el monopolio sobre la producción

e introducción de licores destilados y percibirá derechos de explotación derivados de la autorización a terceros para la producción y/o introducción de licores destilados y que, los derechos de explotación a la introducción serán del 2% de las ventas anuales de los licores introducidos, este porcentaje será igual para todos los productos, y no dependerán de volúmenes, precios, marcas o tipos de producto’.

Por otra parte, se destacan los ingresos provenientes del Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, regulados en el Título II del Libro II Impuesto al consumo de este Estatuto, el cual se cobra sobre las cervezas, sifones, refajos y mezclas que se consumen en el Departamento de Antioquia con una tarifa del 20% para los refajos y las mezclas y del 48% para las cervezas y sifones. De esta tarifa del 48% sobre las cervezas y los sifones, el Artículo 1º de la Ley 1393 de 2010 establece que ‘De la tarifa del 48% aplicable a las cervezas y sifones, ocho (8) puntos porcentuales se destinarán a financiar la universalización en el aseguramiento, la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado, los servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda y a la población vinculada que se atiende a través de la red hospitalaria pública, de acuerdo con las condiciones y prioridades que para tal efecto defina la entidad territorial. Y que, los productores nacionales y el Fondo Cuenta de Impuestos al consumo de Productos Extranjeros girarán directamente a los Fondos o Direcciones Seccionales de Salud y al Fondo Distrital de Salud, según el caso, el porcentaje mencionado dentro de los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable’.

2. Consideraciones

De acuerdo con lo anterior, el Departamento de Antioquia requiere (...) constatar el adecuado reconocimiento contable de los ingresos provenientes de estas dos rentas, así: 1) los derechos de explotación derivados de la autorización a terceros para la producción y/o introducción de licores destilados en ejercicio del Monopolio de licores destilados que tiene el Departamento, y 2) el reconocimiento del 8% que se desprende de la tarifa del 48% sobre las cervezas y sifones del Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, con destinación específica a programas de salud, de acuerdo con los términos que establece la Ley 1393 de 2010 y demás normas complementarias.

(...)

3. Consulta

(...)

1. Los ingresos derivados de los derechos de explotación por la producción y/o introducción de licores destinados en el Departamento de Antioquia deben ser reconocidos contablemente en la subcuenta 411059 - DERECHOS DE EXPLOTACIÓN NO RELACIONADOS CON LA INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE o en la subcuenta 411077

- RENTA DEL MONOPOLIO DE LICORES de la cuenta 4110 – CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

2. Los ingresos correspondientes al 8% que se desprende de la tarifa del 48% sobre las cervezas y sifones del Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas deben ser reconocidos contablemente en la subcuenta 410551 - IMPUESTO A LA VENTA DE CERVEZA 8% o en la subcuenta 410524 - IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZA de la cuenta 4105 – IMPUESTOS”.

CONSIDERACIONES

La Ley 223 de 1995 por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones, indica:

“CAPÍTULO VII.

IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS, SIFONES Y REFAJOS

ARTÍCULO 185. PROPIEDAD DEL IMPUESTO. El impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas es de propiedad de la Nación y su producto se encuentra cedido a los Departamentos y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.

(...)

ARTÍCULO 190. TARIFAS. Las tarifas de este impuesto son las siguientes:

Cervezas y sifones: 48%

Mezclas y refajos: 20%

Parágrafo. De la tarifa del 48% aplicable a las cervezas y sifones, ocho (8) puntos porcentuales se destinarán a financiar la universalización en el aseguramiento, la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado, los servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda y a la población vinculada que se atiende a través de la red hospitalaria pública, de acuerdo con las condiciones y prioridades que para tal efecto defina la entidad territorial. (...) (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la regulación territorial, la Ordenanza 41 de 2020 por medio de la cual se establece el estatuto de rentas del departamento de Antioquia, expedida por la Asamblea Departamental de Antioquia, define:

“LIBRO I

MONOPOLIOS RENTÍSTICOS DEL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

(...)

CAPÍTULO II

PARTICIPACIÓN PORCENTUAL DE LOS LICORES OBJETO DE MONOPOLIO RENTÍSTICO”

ARTÍCULO 70. PARTICIPACIÓN PORCENTUAL. Es el valor o proporción que recibe el Departamento de Antioquia por permitir que personas naturales o jurídicas, sociedades de hecho, consorcios, uniones temporales o cualquier otra forma de asociación jurídica, exploten en esta jurisdicción el monopolio de licores establecido en el artículo 336 de la Constitución Política de Colombia. La participación en ningún caso podrá ser inferior al valor que correspondería de la aplicación de la tarifa del impuesto al consumo.

ARTÍCULO 71. SUJETO ACTIVO. El Departamento de Antioquia y en él radica la potestad tributaria de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

(...)

LIBRO II

IMPUESTO AL CONSUMO

(...)

TÍTULO II

IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS, SIFONES, REFAJOS Y MEZCLAS

ARTÍCULO 97. AUTORIZACIÓN LEGAL. El impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, se encuentra autorizado por las leyes 223 de 1995, 788 de 2022 y 1393 de 2010.

ARTÍCULO 98. El impuesto al consumo es aquel que se cobra a las cervezas, sifones, refajos y mezclas que se consumen en el Departamento de Antioquia.

ARTÍCULO 99. SUJETO ACTIVO. El Departamento de Antioquia, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

(...)

ARTÍCULO 101. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, en la jurisdicción del Departamento de Antioquia.

(...)

ARTÍCULO 104. TARIFAS. Las tarifas del impuesto al consumo son las siguientes:

- Cervezas y sifones: 48%.
- Refajos y mezclas: 20%.

(...)

ARTÍCULO 107. PERÍODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DE IMPUESTO AL CONSUMO SOBRE CERVEZAS, SIFONES, REFAJOS Y MEZCLAS. Los productores nacionales cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar el impuesto ante la Dirección de Rentas del Departamento de Antioquia, o en las entidades financiera autorizadas para tal fin, dentro de los quince (15) días calendario siguiente al vencimiento de cada periodo gravable. (...) (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

(...)

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

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Respecto a los ingresos por concepto de derechos de explotación por la producción y/o introducción de licores destilados, teniendo en cuenta que el Departamento de Antioquia es el sujeto activo autorizado para ejercer el monopolio de estos licores, reconocerá el ingreso cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, mediante un débito en la subcuenta 131143-Renta del monopolio de licores de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411077-Renta del monopolio de licores de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

En relación con el reconocimiento de los ingresos por el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, el cual fue cedido por la Nación a los Departamentos, la Ley 223 de 1995 señala en el parágrafo del artículo 190 la destinación específica del 8% de lo recaudado; por lo tanto, el 8% a que hace referencia es al modelo de distribución de este porcentaje con destinación específica y no a su liquidación.

Por lo anterior, cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el Departamento reconocerá el derecho y el ingreso mediante un débito en la subcuenta 130524-Impuesto al consumo de cerveza de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410524-Impuesto al consumo de cerveza de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

CONCEPTO No. 20241100033971 DEL 21-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los proyectos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías

Doctores
Aguazul
Aguazul, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100047352 del 16 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el caso de Proyectos que se van a ejecutar con recursos de SGR condicionados, en los cuales los recursos no son del ejecutor (corresponden al Departamento de Casanare) y solo una parte va a beneficiar al ejecutor (el resto corresponde a 5 Municipios mas que se benefician del proyecto) como se tendría que llevar el reconocimiento contable de todo el proyecto en sus diferentes etapas? (sic)

Igualmente, teniendo en cuenta que es un proyecto en donde se entregan algunas herramientas agrícolas y capacitaciones. Estas herramientas deberían entrar al Almacén del Municipio?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, menciona:

“4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

Los proyectos de inversión pueden ser ejecutados por una entidad que a su vez es beneficiaria de la regalía o por una entidad distinta de esta última. Así mismo, el producto del proyecto, en algunos casos, puede ser de la entidad o las entidades beneficiarias de la regalía, de la entidad ejecutora del proyecto (cuando es distinta de la entidad beneficiaria de la regalía) o, en otros casos, de una entidad que se establecerá posteriormente.

Para cada una de estas situaciones, las entidades involucradas en el proyecto de inversión atenderán las definiciones señaladas en este Procedimiento y, con base en ello, aplicarán el tratamiento contable que les corresponda de acuerdo con los numerales que a continuación se señalan.

(...)

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

(...)

Cuando sean varias las entidades beneficiarias del producto del proyecto, cada una registrará su participación en los activos, pasivos o gastos, originados en la ejecución de los proyectos de inversión.

4.2.2. Giro de los recursos

(...)

Con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se giran a la entidad ejecutora del proyecto recursos distintos de los relacionados con las retenciones tributarias, la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si se giran recursos al proveedor de bienes y servicios, o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se giran recursos a la entidad ejecutora del proyecto por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...)

4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto, sea pública o privada

4.3.1. Ejecución de proyectos

(...)

Ahora bien, cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN si se trata de pasivos. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía establecerá mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto de naturaleza privada le informe sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios.

4.3.2. Giro de los recursos

(...)

Por su parte, con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa de naturaleza pública, o la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de naturaleza privada, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1:

Los proyectos de inversión pueden ser ejecutados por una entidad que a su vez es beneficiaria de la regalía o por una entidad distinta de esta última, entre otras posibles situaciones, por lo cual, las entidades involucradas, es decir el Municipio y Departamento deberán determinar el tratamiento contable correspondiente.

En ese orden de ideas, para el caso de la consulta el Municipio deberá evaluar la aplicabilidad del numeral 4.2 Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es

diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente o del 4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto, sea pública o privada y atender a los lineamientos establecidos en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Dicho procedimiento, podrá ser consultado en la página web de la entidad, siguiendo la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos Contables. Seleccionar Recursos del Sistema General de Regalías, elegir la última versión y descargar.

Pregunta 2:

Con respecto al reconocimiento como activo de las herramientas agrícolas y capacitaciones, la entidad de gobierno deberá realizar una evaluación para determinar si estos bienes y servicios recibidos en desarrollo del objeto del proyecto cumplen en primera instancia con la definición de activo.

Es así como el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, para el reconocimiento de un activo se debe cumplir con i) la definición de este elemento establecida en el marco conceptual; ii) el criterio de materialidad para el reconocimiento de estos elementos, establecido en las políticas contables de la entidad; y iii) los criterios de reconocimiento dependiendo del tipo de activo al que pertenezca, según el bien y el propósito para el cual son obtenidos, es decir, si corresponden a inventarios, propiedades, planta y equipo u otro activo.

Es importante resaltar que, en atención a la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, a la CGN le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, el control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que se consideren activos, será determinado por la entidad, ya que este constituye un medio de control propio y en este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre la idoneidad de este, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación, en ese orden de ideas, el Municipio determinará la pertinencia de proceder con la entrada al almacén de los elementos recibidos.

CONCEPTO No. 20241100033991 DEL 21-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de hurtos de dinero y de los procesos de responsabilidad fiscal llevados a cabo con ocasión a dichos hurtos Inviabilidad de realizar el reconocimiento contable de cuentas por cobrar previo al surgimiento de los derechos

Doctor
CARLOS MARIO GUZMÁN ORTIZ
 Profesional Especializado
 Contador Oficina Financiera
 Universidad de Caldas
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047702 del 17 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Universidad de Caldas en el año 2018 fue víctima de un robo cibernético, fueron sustraídos recursos de manera fraudulenta de la cuenta bancaria del banco popular a nombre de la entidad. Desde ese momento y hasta la fecha, se ha reconocido en los estados financieros una cuenta por cobrar por el valor hurtado a nombre del banco popular, con su respectiva revelación en las notas a los Estados Financieros.

Para soportar lo anterior nos hemos basado en nuestras Políticas contables y en los siguientes párrafos del marco normativo contable:

6.2.1 Reconocimiento de activos

84. 'Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar

beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente '.

85. 'Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo'.

Basados en esto y sabiendo que, para la Universidad conforme a los procesos fiscales y judiciales que cursan actualmente, existe la probabilidad de recuperar los recursos y generar beneficios económicos futuros, la entidad mantiene el reconocimiento de la cuenta por cobrar.

Sin embargo, la Contraloría General de la República para la Auditoría del año 2023 indicó:

Las cuentas por cobrar mencionadas no debieron registrarse contablemente en los activos de la Universidad, dado que solamente existe una expectativa, sin tener un derecho adquirido, puesto que actualmente solamente se tienen instauradas las denuncias, sin que se tenga fallo de la autoridad judicial, ni que exista título ejecutivo que respalde las cuentas por cobrar. En lo que respecta al tema fiscal, actualmente la CGR adelanta proceso de responsabilidad fiscal PRF-2019-00735_2014 y se está corriendo traslados para presentación de alegatos.

Lo anterior es ocasionado por una inadecuada interpretación de las normas contables, generando sobreestimación en las subcuentas 138432 Responsabilidades fiscales por \$1.125.843.145, 138690 Deterioro otras cuentas por cobrar \$102.907.341 y sobreestimación en la subcuenta 310902 pérdidas o déficits acumulados por \$1.022.935.804.

No obstante, el 13 de agosto de la presente vigencia la Contraloría General de la República generó fallo en contra de los imputados con responsabilidad fiscal, dentro del proceso ordinario de responsabilidad fiscal PRF-2019-00735-2014.

De acuerdo con lo anterior ¿cuál debe ser la forma correcta para el reconocimiento de estos recursos objeto de robo o fraude informático? ¿Se debe reconocer la cuenta por cobrar? ¿cuál sería el respectivo registro contable?''.

CONSIDERACIONES

La Ley 610 del 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, establece:

“ARTÍCULO 6. DAÑO PATRIMONIAL AL ESTADO. Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de los órganos de control fiscal. Dicho daño podrá ocasionarse como consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de quienes realizan gestión fiscal o de servidores públicos o particulares que participen, concurren, incidan o contribuyan directa o indirectamente en la producción del mismo.

ARTÍCULO 7. PÉRDIDA, DAÑO O DETERIORO DE BIENES. En los casos de pérdida, daño o deterioro por causas distintas al desgaste natural que sufren las cosas, de bienes en servicio o inservibles no dados de baja, únicamente procederá derivación de responsabilidad fiscal cuando el hecho tenga relación directa con el ejercicio de actos propios de la gestión fiscal por parte de los presuntos responsables.

En los demás eventos de pérdida, daño o deterioro de este tipo de bienes, el resarcimiento de los perjuicios causados al erario procederá como sanción accesoria a la principal que se imponga dentro de los procesos disciplinarios que se adelanten por tales conductas o como consecuencia civil derivada de la comisión de hechos punibles, según que los hechos que originaron su ocurrencia correspondan a las faltas que sobre guarda y custodia de los bienes estatales establece el Código Disciplinario Unico o a los delitos tipificados en la legislación penal.

(...)

ARTÍCULO 53. FALLO CON RESPONSABILIDAD FISCAL. El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa leve del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable”.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor”.

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos (Subrayado fuera del texto).

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 en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

- Tratamiento contable del hurto de dinero, y del inicio y fallo del proceso de responsabilidad fiscal

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de

Gobierno, un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y puede medirse fiablemente.

Por su parte, dicho Marco Conceptual señala que los gastos corresponden a los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

De conformidad con lo anterior, y en atención a que en su consulta se señala que hubo un hurto cibernético de dinero que estaba en una cuenta bancaria de la entidad, el tratamiento contable de dicho hecho económico corresponde a la baja en cuentas de dichos recursos en los estados financieros de la entidad, por cuanto los mismos dejaron de cumplir con los requisitos esenciales para mantener su reconocimiento como activos.

Para este efecto, la entidad afectada debió debitar la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditar la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, por el valor hurtado.

Ahora bien, una vez se notificó el inicio del proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, la entidad afectada debió registrar este hecho en cuentas de orden de control con un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cuando el fallo con responsabilidad fiscal adquiera firmeza, la entidad registrará la respectiva cuenta por cobrar con un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor establecido en el respectivo fallo y, simultáneamente cancelará los registros contables en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

- Reconocimiento contable de las cuentas por cobrar

De acuerdo el principio de devengo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se

efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar los derechos a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios, dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar sus acreencias, esperan la entrada de flujo financiero por estas.

Conforme a lo anterior, se precisa que los derechos a favor de la entidad en el momento en que surjan a la vida jurídica y estén en cabeza de la entidad, porque es en dicho momento en que se tiene un derecho del cual se espera la entrada de flujo financiero.

En virtud de lo anterior, no era viable realizar el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar cuando la entidad sufrió el hurto, porque en dicho momento la entidad no había adquirido el respectivo derecho del cual esperara la entrada de un flujo financiero, en tanto el derecho a favor de la entidad no surge por el solo hecho de que se estuvieran cursando procesos fiscales y judiciales para recuperar los recursos hurtados, sino que dicho derecho surge cuando los respectivos fallos o providencias de tales procesos adquieran firmeza.

En este sentido, el hecho de haber realizado el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar antes de que el fallo quedará ejecutoriado corresponde a un error contable que deberá corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores; para lo cual, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, en la que realizó el reconocimiento contable referido en la consulta.

Adicionalmente, una vez el fallo con responsabilidad fiscal adquiera firmeza, se reconocerá la respectiva cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.

CONCEPTO No. 20241100034081 DEL 22-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados a través de convenios interadministrativos al Banco Agrario.

Doctora
 MARÍA CENEIDA ROTAVISTA BURITICA
 Contadora
 Departamento de Risaralda
 Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010046752 del 12 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Departamento de Risaralda, en el marco de sus funciones y competencias, ha suscrito los siguientes convenios interadministrativos de tasa subsidiada con el Banco Agrario de Colombia S.A.:

1. SDC-CDCAEP-001-2024 Convenio Interadministrativo de Asociación: ‘Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Banco Agrario y el departamento de Risaralda para impulsar y facilitar el acceso al crédito con tasa subsidiada, así como procurar su viabilidad y sostenibilidad en favor a los pequeños productores, fomentando así el desarrollo de su actividad agropecuaria’.

2. SDC-CDCA-016-2023 Convenio Interadministrativo de Asociación: ‘Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Banco Agrario y el departamento de Risaralda para poner en marcha una línea de compensación a la tasa de interés a la colocación de microcréditos, para fortalecer el sector microempresarial y el emprendimiento en los diferentes sectores económicos del Departamento de Risaralda’.

3. SDC-CDCA-005-2022 Convenio Interadministrativo de Asociación: 'Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Banco Agrario y el departamento de Risaralda para poner en marcha una línea de compensación a la tasa de interés a la colocación de microcréditos, para fortalecer el sector microempresarial y el emprendimiento en los diferentes sectores económicos del Departamento de Risaralda'.

4. SDC-CDCA-002-2022 Convenio Interadministrativo de Asociación: 'Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Banco Agrario y el departamento de Risaralda para impulsar y facilitar el acceso al crédito con tasa subsidiada, así como procurar su viabilidad y sostenibilidad en favor a los pequeños productores, fomentando así el desarrollo de su actividad agropecuaria'

El objeto de estos convenios es apoyar a los microempresarios mediante la compensación de la tasa de interés en los créditos otorgados por el Banco Agrario, utilizando recursos del Departamento para reducir el costo financiero. Estos recursos son transferidos por el Departamento a una cuenta de ahorros a nombre del Departamento en el Banco Agrario, quedando bajo la administración de esta entidad financiera y destinados exclusivamente a cubrir el porcentaje acordado de los préstamos.

Con respecto al manejo contable de estos recursos, se realizó la siguiente imputación contable:

Código	Cuenta	Débitos	Créditos
54240502	Subvención de Recursos Transferidos	300.000.000	
240102	Proyectos de inversión Convenios		300.000.000
240102	Proyectos de inversión Convenios	300.000.000	
1110	Banco		300.000.000

Con fundamento en las condiciones de los convenios, el Departamento consideró que, al transferir los recursos y perder control sobre ellos, los mismos dejaron de ser reconocidos como un activo. Esto se basa en la definición de 'activo' del Marco Conceptual, que establece que un activo es un recurso controlado por la entidad, del cual se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Dado que estos recursos no van a generar flujos de efectivo futuros para el Departamento, y el control sobre los mismos fue transferido al Banco Agrario, se aplicó el criterio de no reconocimiento como activo, por no cumplir con los requisitos de control y generación de beneficios futuros.

En el marco de la auditoría realizadas por la Contraloría Departamental, se ha descrito un hallazgo administrativo relacionado con la gestión contable y la no inclusión en los estados financieros del Departamento de las cuentas bancarias relacionadas con convenios suscritos con el Banco Agrario de Colombia. El Hallazgo Administrativo describe la situación en la cual en la información reportada por el Banco Agrario de Colombia se encontraron

cuatro cuentas bancarias que manejan recursos provenientes de convenios interadministrativos, y que no han sido reportadas correctamente en los estados financieros del Departamento. Recursos por fuera de la tesorería y de los estados financieros, incorrección por subestimación y riesgo de pérdida de recursos.

En virtud de lo anterior, a pesar de que el Departamento tiene responsabilidades de supervisión y seguimiento sobre la ejecución de los convenios, ¿cómo debe aplicarse el concepto de control sobre los recursos depositados en estas cuentas, en especial cuando están bloqueadas para retiros o movimientos?

Dado que los recursos transferidos al Banco Agrario están sujetos a restricciones de uso, ¿Es correcto que el Departamento de Risaralda no haya contabilizado estas cuentas bancarias como activos, basándose en que el control de los recursos está parcialmente delegado al Banco Agrario hasta la ejecución de los desembolsos?

¿Es válido registrarlos como gastos en el momento de la transferencia, o se debió mantener su registro como activo mientras permanecieran bajo control y disposición del Banco Agrario? (...)."

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la

capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“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. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, menciona:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Quando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS,

o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los convenios corresponden a actos jurídicos generadores de obligaciones donde se persigue una finalidad de cooperación; las entidades públicas realizan convenios interadministrativos atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos. Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos objeto de su consulta, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho.

En consecuencia, y en atención a que conforme a lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Lo cual implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo y, en consecuencia, cada entidad deberá definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

Ahora bien, con base en la información relacionada en la consulta e incluida en los antecedentes de este concepto, y de conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

El Marco Conceptual define que los activos de las entidades corresponden a los recursos controlados de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, este control implica que la entidad tiene la capacidad de definir el uso que un tercero debe darle a los recursos a fin de obtener el potencial de servicio, el cual

se puede reflejar si estos recursos se emplean para cumplir con ellos un propósito específico definido por la entidad.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica que los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. Por lo cual, la entidad tiene la capacidad de definir el uso de los recursos para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida o bajo la cual se entregan.

A partir de lo anterior, se evidencia que los recursos entregados al Banco Agrario cumplen con la definición de activo para el Departamento, dado que, estos fueron entregados al Banco Agrario en virtud de que este cumpliera una finalidad específica, finalidad que de acuerdo con los objetos de los convenios señalados en la consulta corresponde a apoyar, con recursos del Departamento, a pequeños productores, microempresas y emprendimientos del Departamento de Risaralda mediante el subsidio o compensación de la tasa de interés en los créditos otorgados por el Banco a fin de reducir el costo financiero de los mismos; por lo cual, estos recursos están sujetos a restricciones de uso conforme a esta finalidad. Así mismo, el Departamento ejerce supervisión y seguimiento a la ejecución de los recursos por parte del Banco.

Por lo tanto, no es correcto que el Departamento haya registrado estos recursos como gasto en el momento en que fueron transferidos a las cuentas creadas para cada uno de los convenios y no los haya incorporado como parte de sus activos, puntualmente como recursos entregados en administración. Por ello, para el tratamiento contable de estos recursos le correspondía al Departamento dar aplicación al numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, realizando los siguientes registros contables:

- Entrega de los recursos al Banco Agrario

El Departamento reconoce en el momento en que los recursos sean girados a la cuenta creada para cada convenio, un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos entregados al Banco Agrario

Con base en la información sobre la gestión realizada con los recursos que efectúe el Banco Agrario, es decir, con la información relacionada a los valores empleados por tasa subsidiada o empleada, el Departamento debitará la subcuenta 542490-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta

5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Se recomienda que haya un flujo de información adecuado, oportuno y completo entre las entidades, para que los hechos económicos que se desprendan de la administración de los recursos sean debida y oportunamente reconocidos y de esta manera exista una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas, particularmente en las operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Para lo cual, se recomienda que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

Dado que el Departamento no reconoció la entrega y ejecución de recursos conforme al tratamiento contable señalado anteriormente, el Departamento se encuentra ante un error de periodos anteriores, por lo cual, para corregir este error deberá dar aplicación al numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para ello, registrará en el periodo actual, la entrega de la totalidad de los recursos mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES; y la ejecución de los recursos informada por el Banco la registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Por su parte, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100034091 DEL 22-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las incapacidades asumidas por la entidad empleadora, que no serán pagadas por la EPS debido a que no cumplen con las condiciones estipuladas en el artículo 2.2.3.3.1 del Decreto 780 de 2016

Doctora

IVONNE ASTRID GUALDRÓN VILLAMIZAR

Contadora

Consejo Superior de la Judicatura - Dirección seccional de Administración Judicial de Bucaramanga

Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047052 del 13 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Tomando de presente el concepto 20231100037091 de fecha 2 de noviembre de 2023, en donde la respuesta a la consulta seis (6) menciona:

Consulta:

Solicitamos sea revisada la respuesta toda vez que la consulta no hace referencia a la incapacidad de los dos primeros días, sino a incapacidades negadas por las Entidades de Salud con el siguiente argumento: (...) las cuales fueron negadas de acuerdo a la normatividad legal vigente Decreto 2126 de 2023 Artículo 2.2.3.3.1 Condiciones para el reconocimiento y pago de incapacidades de origen común, deben acreditarse las siguientes condiciones al momento del inicio de la incapacidad: (...) Haber cotizado efectivamente al Sistema General de Seguridad Social en Salud, como mínimo cuatro (4) semanas, inmediatamente anteriores al inicio de la incapacidad, equivalente a 28 días. El tiempo

mínimo de cotización se verificará a la fecha límite de pago del periodo de cotización en el que inicia la incapacidad (...)

Aclarado lo anterior, solicitamos nos sea informado como debe ser el registro contable de este tipo de incapacidades pagada por el empleador, ejemplo; un funcionario ingreso a la Entidad el 1 de agosto de 2024 y se pagó en nómina por concepto de enfermedad general mayor a 2 días 20 días de incapacidad del 2 al 21 de agosto; debido a que el empleado no cumple el requisito de haber cotizado más de 28 días antes del inicio de la incapacidad la EPS niega el reconocimiento, ya que el nuevo funcionario no cotizaba ni tenía vínculo laboral antes de ingresar a la Entidad el 1 de agosto”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“Incapacidad de origen común

ARTÍCULO 2.2.3.3.1 Condiciones para el reconocimiento y pago de incapacidades de origen común. Para el reconocimiento y pago de incapacidades de origen común, deben acreditarse las siguientes condiciones al momento del inicio de la incapacidad.

1. Estar afiliado al Sistema General de Seguridad Social en Salud, en calidad de cotizante, incluidos los pensionados con ingresos adicionales.

2. Haber cotizado efectivamente al Sistema de Seguridad Social en Salud, como mínimo cuatro (4) semanas, inmediatamente anteriores al inicio de la incapacidad, equivalente a 28 días. Tiempo mínimo de cotización se verificará a la fecha límite de pago periodo cotización en que inicia la incapacidad.

3. Contar con el certificado incapacidad de origen común expedido por el médico de la red de la entidad promotora de salud o entidad adaptada o validado por esta”.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (subrayados fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

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

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

(...)

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.

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

CONCLUSIONES

En aquellos casos en los que las incapacidades no son cubiertas por las EPS, debido a que no cumplen con las condiciones estipuladas en el artículo 2.2.3.3.1 del Decreto 2126 de 2023, la entidad de gobierno no podrá exigir a la EPS el pago de dicha prestación económica. En consecuencia, de conformidad con lo expuesto en la consulta y desde la competencia de la CGN, si la entidad empleadora canceló al empleado los días que no

asistió a sus labores por cuenta de la incapacidad de origen común, deberá reconocer este beneficio a los empleados como gasto del periodo.

Por lo anterior, atendiendo a la Norma de beneficios a los empleados, la entidad debitará la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y acreditará la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Posteriormente, cuando se efectúe el pago al empleado, la entidad cancelará el pasivo, para lo cual debitará la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la entidad registró la cuenta por cobrar por concepto de incapacidad a la EPS, sin tener el derecho, deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100034371 DEL 24-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los subsidios para mejoramiento de vivienda y de los subsidios para arrendamiento Reconocimiento contable del contrato de interventoría de obra pública

Doctora
MARÍA DEL MAR MOZO MURIEL
 Directora
 Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241200041082 del 09 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Asunto: Solicitud concepto contabilización subsidios de mejoramiento de vivienda, realizados a través de contratos de obra pública por licitación pública supeditado a contrato de interventoría de acuerdo a normatividad de contratación pública.

(...)

4. Hechos:

El Fondo Especial de vivienda dentro de sus competencias tiene la administración de los subsidios distritales en diferentes modalidades, recursos que transfiere el Distrito Especial a través de la Secretaria de Vivienda Social con el objeto de que la entidad asigne los subsidios y realice el desembolso a los beneficiarios, entre estos los subsidios de mejoramiento de vivienda o subsidios en especie, proceso que realiza mediante un contrato de obra pública a través de licitación pública, soportado con la resolución de asignación de subsidios expedida por el Fondo Especial de Vivienda individualizada en cabeza del beneficiario pero sin cuantía.

Por otro lado, por normas de contratación pública estatal, el contrato de obra pública está supeditado a la suscripción de un contrato de interventorías y que actualmente se lleva como gastos por honorarios.

El acto administrativo de asignación de subsidios de arrendamiento para hogares en proceso de reasentamiento del Plan Jarillón de Cali, situación de fuerza mayor o caso fortuito y hogares en estado de vulnerabilidad y social económica, relaciona el valor del subsidio asignado individualizado en cabeza del beneficiario y se lleva contablemente al rubro de gastos subsidios asignados, con respecto a los subsidios de mejoramiento de vivienda, su tratamiento contable es diferente, en el sentido de que se lleva como gasto subsidio asignados el valor del contrato de obra pública toda vez que está sujeto a cargas impositivas de acuerdo a lo establecido en el estatuto tributario nacional y deducciones por estampillas a nivel departamental y distrital y el pago por concepto contrato de interventoría se lleva al gasto por honorarios y no como gasto de subsidios asignados como se lleva el contrato de obra pública. Los beneficiarios de los subsidios en especie se llevan individualizados en cuentas de Orden para su control con base al informe suministrado por el contratista en la ejecución del mismo donde detalla los siguientes ítems: cedula del beneficiario, nombre y apellidos, valor del subsidio de mejoramiento asignado.

En virtud de lo anterior, solicito expedir concepto del manejo contable con respecto a los subsidios en especie o subsidios de mejoramiento asignados por el Fondo Especial de Vivienda, frente a:

1. ¿Los subsidios entregados en Especie o Subsidios de Mejoramiento de Vivienda, otorgado mediante un proceso licitatorio `contrato de obra pública, que manejo contable se debe llevar?
2. Y teniendo en cuenta que la suscripción del contrato de obra pública, requiere la suscripción de contrato de interventoría de acuerdo a las normas de contratación pública, ¿este último que manejo contable requiere, es decir, se debe llevar en la misma cuenta del gasto donde se causa la obra pública (subsidio de mejoramiento de vivienda en especie) o como gastos por honorarios?
3. ¿El manejo contable imputado a los subsidios asignados por concepto de arrendamiento, es correcto?"

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 0548 de 2022, por el cual se establece el subsidio distrital de vivienda, se deroga el acuerdo municipal No 0404 del 2016 y se dictan otras disposiciones, emanado del Concejo Distrital de Santiago de Cali, indica:

“ARTÍCULO 2. NOCIÓN DE SUBSIDIO DISTRITAL DE VIVIENDA: El Subsidio Distrital de Vivienda, es un aporte en dinero o en especie que se otorgará por una sola vez al beneficiario, sin cargo de restitución por parte de éste, cuyo objeto es aunar los esfuerzos del hogar para el acceso a una Vivienda de Interés Prioritario o Social, el cual se podrá complementar con los siguientes recursos: A) Subsidio Familiar de Vivienda otorgado por el Gobierno Nacional o las Cajas de Compensación Familiar, B) Ahorro Programado en entidades Financieras; C) Esfuerzo propio, D) Créditos bancarios o del Fondo Nacional del Ahorro o la entidad que haga sus veces, para facilitar el acceso a las modalidades; Adquisición de Vivienda Nueva, Usada o la Construcción en Sitio Propio, siempre que el hogar beneficiario cumpla con las condiciones y requisitos establecidas en la ley.

ARTÍCULO 3. TIPOS Y MODALIDADES DEL SUBSIDIO DISTRITAL DE VIVIENDA: El Subsidio Distrital de Vivienda podrá ser asignado en dinero o en especie de acuerdo con las siguientes modalidades:

- a) Adquisición de Vivienda Nueva.
- b) Adquisición de Vivienda Usada.
- c) Inquilinato para adulto mayor
- d) Construcción en sitio Propio
- e) Arrendamiento
- f) Mejoramiento de Vivienda
- g) Legalización de Títulos.

PARÁGRAFO PRIMERO: Las modalidades del Subsidio Distrital de Vivienda antes mencionadas, serán asignadas en dinero, a excepción de las modalidades de mejoramiento de vivienda y construcción en sitio propio, las cuales podrán ser desarrolladas por el sistema de autoconstrucción o autogestión” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

4. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

9.2.1. Costo de adquisición

5. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad, en virtud de un mandato legal, con el propósito de entregarlos a la comunidad para colaborar con la solución de las necesidades básicas insatisfechas. (...)”

Además, el mencionado CGC describe la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, así: "Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos".

CONCLUSIONES

En primer lugar, es necesario precisar que, de acuerdo con el principio de contabilidad pública de esencia sobre forma, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Así las cosas, de conformidad con las consideraciones expuestas, se atiende su consulta en el orden en que fueron planteadas las preguntas, así:

1. Tratamiento contable de los subsidios entregados en especie o subsidios de mejoramiento de vivienda, otorgados mediante un proceso licitatorio de contrato de obra pública.

Respecto a los subsidios de mejoramiento de vivienda, con el recibido a satisfacción de la obra pública contratada asociada a cada uno de los beneficiarios, la entidad debitará la subcuenta 555001-Para vivienda de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta 243001-Vivienda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Con el pago al tercero ejecutor de la obra pública, la entidad debitará la subcuenta 243001-Vivienda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto a los subsidios en especie, cuando se entreguen los bienes para el mejoramiento de vivienda directamente al beneficiario por parte de la entidad, esta última debitará la subcuenta 555001-Para vivienda de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, según los bienes que se entregan. Estos bienes debieron estar previamente reconocidos en la contabilidad de la entidad, atendiendo los lineamientos señalados por la Norma de inventarios.

2. Tratamiento contable del contrato de interventoría que se requiere por la suscripción del contrato de obra pública.

Teniendo en cuenta que las interventorías corresponden a servicios y actividades necesarias para que las obras sean terminadas y que la entidad pueda atender su cometido estatal, los costos en que se incurra por este concepto se reconocerán como mayor valor de los inventarios (en el caso de las obras que reciba la entidad, previo a la entrega al beneficiario) o del valor del gasto asociado (en el caso de las obras que son realizadas en bienes del beneficiario).

Cuando el contrato de obra esté relacionado con obras que se realizan en bienes del beneficiario, con el cobro por parte del interventor, previa validación del recibido a satisfacción de la obra o avances acordados, la entidad debitará la subcuenta 555001-Para vivienda de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta 243001-Vivienda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, esto por corresponder la interventoría a un mayor valor del gasto por obra pública.

Con el pago de los recursos de interventoría, la entidad debitará la subcuenta 243001-Vivienda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3. Tratamiento contable de los subsidios asignados por concepto de arrendamiento.

Bajo el entendido que el subsidio de arrendamiento se entrega al beneficiario en dinero y dado que no corresponde a un subsidio para adquirir o mejorar la vivienda, cuando la entidad expida el acto administrativo que genera la obligación de pagar el subsidio al beneficiario debitará la subcuenta 555090-Otros subsidios de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta 243090-Otros subsidios asignados de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Con el giro de los recursos, la entidad debitará la subcuenta 243090-Otros subsidios asignados de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20241100034381 DEL 24-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Recursos destinados para proyectos de inversión del Fondo de Compensación Ambiental administrado por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible para la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia Alcance y responsabilidades de la oficina de control interno frente a los resultados de la evaluación del control interno contable Finalidad de las observaciones que formula la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes sobre la información financiera de la entidad Embargos realizados por la entidad en procedimientos administrativos de cobro coactivo Tratamiento contable de los recursos entregados como apoyo educativo a los funcionarios de la entidad

Doctor
 FREDY ALEXANDER VERDUGO ANGARITA
 Profesional Especializado Contabilidad
 Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010043882 del 28 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

1. Dado que durante la vigencia 2022, 2023 y 2024 presentamos recursos destinados para proyectos de inversión del Fondo de Compensación Ambiental administrado por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS), requerimos orientación por parte de la Contaduría General de la Nación, de acuerdo con lo siguiente:

Mediante Resolución No 0721 del 11 de julio del 2022 'Por la cual se hace una distribución en el Presupuesto de inversión del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible – Gestión General y se asignan recursos entre las corporaciones beneficiarias del Fondo de Compensación Ambiental para la vigencia 2022', El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS) le asignó a la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia-CORPORINOQUIA, para proyectos de inversión del sector ambiental, la suma de Dos mil quinientos sesenta y seis millones doscientos once mil ochocientos noventa y cuatro pesos M/Cte. (\$2.566.211.894), recursos que se otorgaron para el proyecto ACTUALIZACIÓN DEL PLAN DE ORDENACIÓN Y MANEJO AMBIENTAL DE LA CUENCA HIDROGRÁFICA DEL RÍO TAME EN JURISDICCIÓN DE CORPORINOQUIA Y EN JURISDICCIÓN DE CORPOBOYACA, EN LOS DEPARTAMENTOS DE BOYACÁ Y ARAUCA. A su vez, la corporación suscribió el contrato de consultoría número 120.12.6.22.729 para la ejecución del proyecto en mención.

(...)

A diciembre 31 de 2022 se constituyó una reserva presupuestal por la suma de Dos mil cincuenta millones sesenta y nueve mil doscientos dieciocho pesos M/Cte. (\$2.050.069.218).

En febrero del 2023 el Ministerio colocó la suma de Quinientos doce millones quinientos diecisiete mil trescientos cuatro pesos M/Cte. (\$512.517.304), recursos con los cuales se generó orden de pago para pagar la cuenta por pagar constituida en diciembre de 2022 mediante obligación presupuestal. Para efectos de operaciones recíprocas del primer trimestre del 2023, el Ministerio reportó como un gasto este valor, y la Corporación reconoció un ingreso por igual cuantía.

El MADS realizó seguimiento durante 2023 a la reserva presupuestal constituida por Dos mil cincuenta millones sesenta y nueve mil doscientos dieciocho pesos M/Cte. (\$2.050.069.218), sin que se realizara ejecución y un cumplimiento a satisfacción sobre estos recursos, realizando las alertas correspondientes para que la Corporación, sobre las cuales no se realizó acción alguna.

A pesar de no contarse con ejecución de los recursos, en octubre de 2023 el MADS autorizó traslado de recursos por valor de Dos mil cincuenta millones sesenta y nueve mil doscientos dieciocho pesos M/Cte. (\$2.050.069.218), con el fin de garantizar el pago de la reserva constituida por la Corporación, aludiendo a que se encuentra esto "en concordancia con el numeral 3, artículo 2.8.1.7.3.2". Debido a este traslado, el MADS registra un gasto por Dos mil cincuenta millones sesenta y nueve mil doscientos dieciocho

pesos M/Cte. (\$2.050.069.218), y consecuentemente la Corporación debería reconocer un ingreso por la misma cuantía.

Sin embargo, al 27 de diciembre no fue radicado documento alguno que permitiera la generación de obligación presupuestal sobre las reservas presupuestales constituidas. En este caso, con referencia a los recursos (\$2.050.069.218) se debe tener presente lo enunciado en la Circular Externa 035 del Sistema Integrado de Información Financiera, numeral 11.1:

(...)

En este sentido, al cierre de la vigencia 2023 los recursos trasladados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en octubre de 2023 debían ser reintegrados al Fondo de Compensación Ambiental, por cuanto no fueron ejecutados y los compromisos (reservas) reconocidos en el SIIF Nación fenecieron.

Mediante radicado 12022024E2006482, el MADS realiza "Solicitud Traslado Recursos Libreta Cuenta Única Nacional - CUN - Fondo de Compensación Ambiental - FCA Vigencia 2023, indicando:

(...)

Por lo anterior, la Secretaría Técnica del Fondo de Compensación Ambiental solicita que la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia - CORPORINOQUIA, realice el traslado de recursos por valor de dos mil cincuenta millones sesenta y nueve mil doscientos dieciocho pesos moneda legal (\$2.050.069.218) a la libreta de Cuenta única Nacional - CUN del Fondo de Compensación Ambiental - FCA. Se adjunta Guía transacción Traslado Entre Libretas Cuenta Única Nacional - CUN'

En razón a la solicitud realizada por el Ministerio, la Corporación realizó el traslado de los recursos a la libreta de Cuenta Única Nacional del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), en el mes de abril de 2024. De este traslado, el MADS reconoce un ingreso, cuya operación recíproca en Corporinoquia corresponde a un gasto, por la suma de Dos mil cincuenta millones sesenta y nueve mil doscientos dieciocho pesos M/Cte. (\$2.050.069.218).

Así las cosas, Corporinoquia estaría reconociendo un ingreso por Dos mil cincuenta millones sesenta y nueve mil doscientos dieciocho pesos M/Cte. (\$2.050.069.218) en la vigencia 2023, y un gasto de Dos mil cincuenta millones sesenta y nueve mil doscientos dieciocho pesos M/Cte. (\$2.050.069.218) en la vigencia 2024, a pesar de que los recursos en cierta forma están condicionados a la ejecución contractual y, en esencia, el ingreso registrado en 2023 no fue real, y el gasto a registrarse en 2024 no será real.

En esta situación, se presentaría ingresos sobreestimados, pues al 27 de diciembre de 2023 era claro que los recursos ya no se podrían utilizar y debían ser trasladados al Ministerio, y en la vigencia 2024 se estaría sobreestimando el gasto, esto partiendo que la cuantía es significativa lo que incluso puede generar un resultado del ejercicio negativo.

De lo anterior expuesto se tienen las siguientes inquietudes:

a. ¿En qué momento debe reconocerse el ingreso o gasto de los recursos que transfiere el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible correspondientes al Fondo de Compensación Ambiental con destino a las Corporaciones Autónomas Regionales: con la emisión de la resolución de distribución del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (Aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público), con el traslado de los recursos a la libreta CUN de la entidad beneficiaria (CAR), o con la elaboración de la orden de pago presupuestal (Giro de los recursos al proveedor contratista de la CAR)?

b. ¿Qué registro contable debe realizarse en cada una de las siguientes etapas correspondientes a los recursos transferidos por el MADS del FCA: Emisión de la resolución de distribución, traslado de los recursos a la libreta CUN de la entidad beneficiaria (CAR), elaboración de la orden de pago presupuestal?

c. Si se deben reconocer los recursos cuando son trasladados por el MADS a la libreta CUN de la CAR, ¿estos corresponden a transferencias o transferencias condicionadas, ya que existe la condición de que su no ejecución implica que deben retornarse a la libreta CUN del FCA?

2. Anualmente la Oficina de Control Interno de la Corporación presenta la 'Evaluación de Control Interno Contable', cuyo resultado durante los últimos años ha sido 'Eficiente'.

Dicho resultado, el 'Eficiente', no contrasta con los resultados de las auditorías realizadas por la Contraloría General de la República, y dentro de los informes del ente de control se manifiestan aspectos tales como:

'No se encontró evidencia de los 'resultados de evaluar los desarrollos y alcance del sistema de control interno contable, verificando el funcionamiento y cumplimiento de los requisitos administrativos y financieros dentro de la gestión presupuestal, contable y financiera de los recursos, valores y bienes de la Corporación' que debía presentar la Oficina de Control Interno ya que existen incorrecciones e irregularidades que se reflejan en los resultados de la Auditoria'

'La oficina de control interno No evalúa el diseño, desarrollo e implementación de los controles a ser aplicados en cada uno de los procesos de elaboración de información contable ejecutados por la entidad'

Se desconocen los parámetros, evidencia y soporte documental de la Oficina de Control Interno sobre el resultado de la Evaluación del Control Interno Contable que presenta en

cada vigencia, pues el mismo se limita al reporte de la evaluación que se transmite en el Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) y, en el caso del proceso contable, no se han realizado auditorías internas. De ser deficiente e incluso adecuado el resultado, y presentara observaciones o hallazgos representativos, permitiría esta evaluación la toma de decisiones y la aplicación de correctivos que ayuden a mejorar la calidad en la información. Sin embargo esto no se ha dado y, conforme a un resultado satisfactorio, se tiene la errónea idea de que el sistema de control interno y la información que se suministra está acorde con la realidad económica de la entidad.

Si bien es cierto que todos los procesos implementan controles y hay aplicación de la autogestión, autoevaluación y el autocontrol, no es un error considerar que se requiere de una evaluación objetiva e independiente que asegure que en efecto la aplicación de estos es acorde y permite la obtención de resultados reales e información razonable.

Entonces, en consideración a que el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable es normado por la Contaduría General de la Nación, surgen los siguientes interrogantes:

a. ¿Cuál es el alcance de la oficina de control interno frente a los resultados de la evaluación del control interno contable de las entidades?

b. ¿Con qué herramientas cuentan los auditores para determinar si en efecto la evaluación del control interno contable presenta deficiencias o no se está realizando de forma adecuada?

c. ¿Cuál es la responsabilidad de las Oficinas de Control Interno frente a los resultados de las auditorías de la Contraloría General de la República si la Evaluación del Control Interno es 'Eficiente', y contraria a los resultados de la auditoría, más cuando esta evaluación es referencia para el ente de control?

d. ¿Qué soportes y/o evidencias debe tener la oficina de control interno para determinar el resultado de la Evaluación del Control Interno Contable?

3. Dado el no fenecimiento de la cuenta de la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia, por opinión negativa o con salvedades de los estados financieros, la Comisión Legal de Cuentas (CLC) de la Cámara de Representantes formula glosas y observaciones de acuerdo con la información remitida por la Corporación y tomando de referencia el informe de la Contraloría General de la República (CGR).

Dentro de las glosas se encuentran los hallazgos formulados por la CGR, y las observaciones de la CLC que, según se ha visto, corresponden a extractos de las Notas a los Estados Financieros. Es decir; las glosas en sí no corresponden a una no conformidad, sino que pareciera ser el requerimiento sobre un mayor detalle de la nota o explicación de

las gestiones que se han realizado (por ejemplo sobre la recuperación de las cuentas por cobrar).

Por ejemplo, dentro de las observaciones formuladas por la CLC en vigencias anteriores, se ha incluido la nota de cuentas por cobrar; la nota de provisiones (litigios y demandas), la nota de cuentas por pagar; la nota de cuentas de orden, corrección de errores de ejercicios anteriores, y la variación patrimonial.

En respuesta a estas observaciones, se informó a la CLC cada una de las gestiones que se adelantaron sobre las cuentas por cobrar; los procesos adelantados sobre litigios y demandas, la gestión en el pago de las cuentas por pagar, y demás. Sobre la corrección de errores de ejercicios anteriores se indicó la razón de los ajustes y los soportes que le fundamentaban, y sobre la variación patrimonial se indicó las partidas representativas que generaron la variación. Estos hechos, desde un punto de vista contable, no constituyen errores, incorrecciones o irregularidades en la información contable.

Sin embargo, la Oficina de Control Interno de la entidad exige la formulación de un plan de mejoramiento, con acciones de mejora, para estas observaciones formuladas por la CLC. Entonces, se indaga a esa dependencia sobre qué acciones de mejora se debería formular sobre las variaciones patrimoniales, por ejemplo, si estas corresponden al normal funcionamiento de la entidad, o a la variación del resultado del ejercicio, dando como respuesta que deben ser los funcionarios de contabilidad los que determinen esas acciones.

Dado el amplio conocimiento de la Contaduría General de la Nación, me permito solicitar; de ser posible, orientación frente a lo siguiente:

a. ¿Qué son y cuál es la finalidad de las observaciones que formula la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes sobre la información financiera de las entidades que no cuentan con el fenecimiento de la cuenta, y que no corresponden a hallazgos emitidos por la CGR?

b. ¿Corresponden las observaciones formuladas por la Comisión Legal de Cuentas a errores, diferencias, incorrecciones o irregularidades en la información?

c. Considera la Contaduría General de la Nación que deben formularse planes de mejoramiento sobre las observaciones de la CLC si tales observaciones no son formuladas por errores, diferencias, incorrecciones o irregularidades en la información.

4. Durante el primer semestre de 2024 la Contraloría General de la República realizó auditoría financiera de la vigencia 2023, sobre la cual formuló hallazgo frente a los recursos sobre los cuales Corporinoquia, a través de la jurisdicción coactiva, constituyó títulos ejecutivos de recursos de usuarios a los cuales se les decretó medida cautelar por el no pago de los recursos por concepto de tasas, licencias, controles, multas y demás. Dichos

títulos son consignados en una cuenta especial a nombre de la Corporación, en el Banco Agrario de Colombia.

Dentro del hallazgo, por \$23.187.138, se estableció la siguiente causa y efecto: 'La falta de control y seguimiento por parte de la Entidad a los títulos judiciales constituidos a favor de la Corporación, evidencia incumplimiento al principio de causación contable, al no llevar el control del registro de ingreso y egreso de los títulos judiciales constituidos a favor de la Corporación'

(...)

'Lo que generó una subestimación en la cuenta 290303-Depósitos recibidos en Garantía en cuantía de \$23.187.138, correspondiente al valor de los depósitos judiciales pendientes de pago a 31/12/2023, y por consiguiente en su contrapartida en la cuenta 113210 Efectivo de uso restringido'

En efecto Corporinoquia no registró estos depósitos en tales cuentas, pues al momento de generar el reporte del mes de diciembre, la información ya había sido consolidada por el área contable, y los depósitos fueron constituidos por el Banco al cierre de la vigencia.

Sin embargo, dado que este proceso se surte en forma permanente, se solicitó concepto sobre las cuentas a utilizar en los casos en que la Corporación, como entidad pública, decreta medidas cautelares y sobre las mismas se constituyen títulos de depósito judicial, obteniendo como respuesta el concepto de radicado 20241100028131:

'De acuerdo con lo anterior; los recursos embargados a terceros por la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía mientras esta adelanta procedimientos administrativos de cobro coactivo no cumplen los criterios para su reconocimiento como activos, dado que la entidad no ostenta el control sobre los mismos. En este sentido, dichos recursos no deberán ser objeto de reconocimiento como activos hasta tanto finalice el procedimiento administrativo de cobro coactivo y la entidad pueda disponer de los mismos, en atención a que será en dicho momento en que la entidad ostentará su control.

Así las cosas, para efectos de control, la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia registrará los depósitos judiciales en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor que se encuentre consignado en la cuenta de depósitos judiciales.

De esta manera, si al finalizar el procedimiento administrativo de cobro coactivo, los recursos embargados se utilizan para pagar cuentas por cobrar a favor de la Corporación, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditarán las subcuentas y cuentas que

correspondan del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que reciba la entidad para el pago de sus acreencias, y adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras'

Si bien es cierto los recursos no son de la entidad, hasta tanto se surte el proceso administrativo de liquidación y aceptación de crédito, sí se encuentran dentro de una cuenta del Banco Agrario de Colombia, a nombre de la entidad, y es la entidad la que determina si devuelve o no los recursos, con base en la liquidación y su aceptación.

En este sentido, el efecto del hallazgo solo afectaba las cuentas de orden deudoras de control, y no cuentas de balance como lo indica el ente de control, esto debido a que existe una duda respecto del uso de la subcuenta 290303-depósitos judiciales de la cuenta "2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, pues conforme a la dinámica contable de esta cuenta, el saldo 'Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan, y los depósitos que se deriven de procesos judiciales'

Este asunto se debatió con el auditor de la CGR, de lo cual se concluyó entre las partes que en efecto, al ser recursos que están dentro de las cuentas de la entidad, debían registrarse en cuentas de balance pues a pesar de no ser controlados, son administrados.

Entonces, me permito solicitar orientación respecto a:

a) ¿En qué casos se debe utilizar la subcuenta contable 290303-Depósitos judiciales de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA? y ¿cuál sería su contrapartida en el momento del reconocimiento contable?

b) Desde otra perspectiva, ¿Cómo deben registrarse los recursos de Corporinoquia embargados por otras entidades y sobre los cuales se constituyen títulos de depósito judicial?

c) Del mismo modo, ¿cómo se debe realizar el reconocimiento contable del secuestro de bienes realizado dentro de las medidas cautelares decretadas en el proceso de jurisdicción coactiva?

5. La Corporación entrega recursos (apoyo) a los funcionarios (empleados) para estudios de educación superior. Dichos recursos se entregan directamente a la institución de educación superior, previa presentación de documentos y aprobación del Comité de Personal de la entidad. Sin embargo, se tiene como condición que, una vez se cuente con diploma y/o acta de grado, el funcionario deberá permanecer en la entidad durante dos años, caso contrario deberá reintegrar los recursos en su totalidad, indexados. (...)

En este caso, se requiere la siguiente orientación:

- a) ¿Cómo deben registrarse contablemente esos recursos, si se encuentran condicionados durante varios periodos contables?
- b) Si no se cumple la condición, ¿cómo se reconoce el reintegro de los recursos por parte del funcionario?
- c) Frente al valor indexado, ¿cómo se debe registrar la diferencia originada por la indexación?"

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

"Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley" (Subrayado fuera del texto).

La Ley 298 de 1996, señala:

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

(...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa".

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

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

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

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados;
o

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

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

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

(...)

6. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

(...)

8. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

13. Existirán condiciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, al transferidor del activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la entidad receptora de la transferencia, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

1.3.2. Medición

21. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo o por el valor del derecho que surja por la ejecución del contrato o convenio. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(...)

1.3.3. Devolución de transferencias

(...)

27. Si la devolución se origina por una transferencia condicionada, la entidad disminuirá el pasivo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre este y el valor de la cuenta por pagar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución a la entidad transferidora cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad que transfirió el activo

impone restricciones, esta reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o pierda el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

4.2. Medición

14. Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo, o por el valor de la obligación que surja en la ejecución del contrato o convenio.

(...)

4.3. Devolución de transferencias o subvenciones

19. Cuando sea exigible la devolución de efectivo, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar por el valor a recibir.

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado según la Resolución 421 de 2023, señala:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

(...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en

las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.3. Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública.

(...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión, de la siguiente forma:

(...)

4.3. Evaluación del control interno contable para efectos de gestión

En atención a lo dispuesto en el presente Procedimiento y para efectos administrativos, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, tienen la responsabilidad de evaluar permanentemente la implementación y efectividad del control interno contable necesario para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad.

En términos de la autoevaluación, los funcionarios que tienen bajo su responsabilidad la ejecución directa de las actividades relacionadas con el proceso contable harán las evaluaciones que correspondan con el propósito de mejorar la calidad de la información financiera pública.

5. INSTRUMENTOS DE IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN COMPLEMENTARIOS

Los instrumentos y guías de implementación del control interno contable corresponderán a los que adopte la entidad.

Adicional a la evaluación que se realiza con el propósito de preparar y suministrar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación, los jefes de control interno, o quienes hagan sus veces, deberán evaluar permanentemente su grado de implementación y efectividad. En este sentido, en aras de la independencia con la que estos funcionarios hacen las respectivas evaluaciones, se podrán diseñar y utilizar instrumentos complementarios; no obstante, el formulario de evaluación que se reporta a la Contaduría General de la Nación es el que se indica en el presente manual.

Para el diligenciamiento del formulario, se debe tener en cuenta que las calificaciones asignadas a cada una de las preguntas por el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, son producto de la evaluación independiente practicada. Para ello, harán las verificaciones que correspondan a efectos de lograr objetividad en los resultados de dicha evaluación, la cual estará soportada en los programas de auditoría y demás papeles de trabajo utilizados” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

1. Recursos destinados para proyectos de inversión del Fondo de Compensación Ambiental administrado por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS) para la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia-CORPORINOQUIA

Es preciso señalar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes

entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

De esta manera, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia. En consecuencia, pueden presentarse situaciones que no requieran un reconocimiento contable, pero tengan incidencia en la contabilidad presupuestal. Así las cosas, dado que la competencia de la CGN es uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, la respuesta a su consulta se realizará desde la normativa contable.

Al respecto, el principio de contabilidad pública de Devengo señala que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

En ese sentido, los ingresos se reconocen cuando surja un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros. Además, se debe tener en cuenta que solo se reconocerá el derecho y el ingreso cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

Así las cosas, Corporinoquía reconocerá el ingreso en el momento en que surja el derecho exigible y sea probable que la entrada de recursos hacia la entidad ocurra, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo. Al respecto, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala que se reconocerán como tal, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, entre los cuales se encuentran las transferencias, las cuales corresponden entre otros a los ingresos recibidos de otras entidades públicas. Adicionalmente, estos ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos.

Por consiguiente, los recursos que recibe Corporinoquía por parte del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible correspondientes al Fondo de Compensación Ambiental se reconocerán como ingreso por transferencia. Ahora bien, las transferencias pueden o no estar sometidas a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño, las cuales podrán ser restricciones o condiciones:

- existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario

- existirán condiciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, al transferidor del activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la entidad receptora de la transferencia, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar, y b) el plazo durante el cual deba cumplirse.

Por consiguiente, cuando la entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido o de devolverlo al transferidor.

Teniendo en cuenta lo anterior, y en el entendido que en su consulta hace referencia a que los recursos recibidos por Corporinoquía: i) se deben utilizar para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se deben devolver, total o parcialmente, al transferidor del activo, y ii) el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible como entidad que los transfiere tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño en cuanto al fin para el cual se entregaron y el tiempo de ejecución. Se puede concluir que corresponden a recursos recibidos por una transferencia condicionada, por cuanto se determina una obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

Así las cosas, cuando surge el derecho exigible por parte de Corporinoquía al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, este último, debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, Corporinoquía debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, en la medida en que Corporinoquía cumpla con la obligación de desempeño, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, reconocerá un gasto en el resultado del periodo respectivo, para lo cual debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, Corporinoquía debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental por parte de la tesorería centralizada, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-DGCPTN debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. A su vez, Corporinoquía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por otra parte, si la CAR no cumple con la obligación de desempeño y el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible le solicita la devolución de los recursos no utilizados, este último debitará la subcuenta 138456-Devolución de transferencias de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, Corporinoquía debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Así las cosas, con el giro de los recursos a la libreta de Cuenta Única Nacional del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), Corporinoquía debitará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional - DGCPTN debitará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. A su vez, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en la contabilidad del FCA debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138456-Devolución de transferencias de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por consiguiente, si las entidades no reconocieron los hechos económicos de conformidad con el marco normativo vigente y en el momento en que correspondía, deberán aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, transcrita, una parte, en las consideraciones de este pronunciamiento. Así las cosas, los errores de periodos anteriores deberán ser corregidos 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. Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

2. Evaluación del control interno contable de una entidad pública

a. Alcance de la oficina de control interno frente a los resultados de la evaluación del control interno contable

Previo a abordar el objeto de consulta es necesario distinguir entre los conceptos de control interno contable y de evaluación del control interno contable. El control interno contable es un proceso que se debe adelantar en las entidades con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, el cual es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables.

Por su parte, la evaluación del control interno contable es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, que tiene como propósito determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar; esta evaluación está en cabeza del jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla atendiendo los criterios de independencia y objetividad.

Así las cosas, los resultados de la evaluación del control interno contable deben reflejar objetivamente el trabajo mancomunado de todos los actores que participan y son responsables en la gestión del control interno contable.

Por lo cual, respecto a su inquietud se aclara que la evaluación del control interno contable debe realizarse atendiendo a la realidad de la entidad, de forma que la calificación que otorgue quien realiza la evaluación en el informe anual de control interno contable esté debidamente justificada y soportada.

De esta manera, por ejemplo, si la oficina de control interno de una entidad al realizar la evaluación del control interno contable evidencia que no se han definido políticas contables, debe exponer tal riesgo de índole contable para que los responsables del control interno contable procedan a gestionar el riesgo, lo que se traduce en que realicen la adopción de las políticas contables conforme a la actividad de gestión definida en el numeral 3.2.4. del Procedimiento.

En este sentido, si al realizar el informe anual de control interno contable la oficina de control interno contable establece que la entidad adoptó un manual de políticas contables conforme al marco normativo, en el respectivo ítem de la evaluación cuantitativa del formulario le asignará una calificación, que podrá ser, dependiendo del manual de políticas que adoptó la entidad, "adecuado" o "eficiente" y en la columna de "observaciones" justificará el motivo de dicha calificación referenciando el manual respectivo.

Así las cosas, se tiene que la evaluación del control interno contable debe dar cuenta de la gestión del control interno contable al interior de las entidades, de manera que, para el caso del ejemplo, si la entidad no adoptó un manual de políticas contables, la calificación que tendrá que establecerse será "deficiente" y en "observaciones" la oficina de control interno señalará que la entidad no ha definido tales políticas.

De esta manera, si la oficina de control interno, pese a que no se adoptaron las políticas, otorgara una calificación diferente a "deficiente", se vulneraría la objetividad de la evaluación de control interno contable, en tanto lo que se busca con la misma es que las entidades identifiquen sus riesgos de índole contable y los gestionen, de manera que su información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

b. y c. Herramientas de los auditores para determinar la efectividad de la evaluación del control interno contable y responsabilidad de las oficinas de control interno frente a los resultados de las auditorías de la Contraloría General de la República

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

En virtud de lo anterior, es preciso señalar que la CGN no es competente para pronunciarse sobre las herramientas específicas que pueden utilizar los auditores para determinar la efectividad y cumplimiento de las responsabilidades de los jefes de control interno de una entidad, ni determinar el nivel de responsabilidad de la oficina de control interno frente a los resultados de la auditorías realizadas por la Contraloría General de la República, por cuanto ello no es objeto de su regulación normativa.

Ahora bien, es necesario reiterar que el control interno contable y la evaluación del control interno contable son dos conceptos diferentes. De allí que la efectividad no se predique de la evaluación, sino del control interno contable.

Por otro lado, es preciso señalar que si se establecen hallazgos derivados de auditorías internas o externas, la oficina de control interno deberá realizar la respectiva calificación en el ítem correspondiente de la evaluación cuantitativa del formulario, dependiendo si la entidad estableció instrumentos (planes, procedimientos, manuales, reglas de negocio, guías, etc) para el seguimiento al cumplimiento de los planes de mejoramiento derivados de los hallazgos de auditoría interna o externa.

d. Soportes y/o evidencias de la oficina de control interno para determinar el resultado de la evaluación del control interno contable

La CGN no establece de forma concreta los soportes o evidencias en los que la oficina de control interno se deba basar para realizar la evaluación de control interno contable, por cuanto ello debe ser evaluado por el jefe de control interno de la respectiva entidad, atendiendo a la naturaleza de cada elemento definido en el informe de la evaluación de control interno contable.

Así las cosas, por ejemplo, al evaluarse si se socializan las políticas con el personal involucrado en el proceso contable, el soporte serán las reuniones de socialización que se hayan realizado; al evaluarse si se evidencia por medio de flujogramas, u otra técnica o mecanismo, la forma como circula la información hacia el área contable, el soporte serían los flujogramas, o las otras técnicas o mecanismos para evidenciar tal flujo de información; al evaluarse si se utiliza la versión actualizada del Catálogo General de Cuentas (CGC) correspondiente al marco normativo aplicable a la entidad, el soporte sería contrastar el CGC vigente con el utilizado por la entidad; y así sucesivamente.

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

En este sentido, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre el análisis de las observaciones realizadas por la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes.

En virtud de lo anterior, y de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el numeral 3 de su consulta se ha trasladado a la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, mediante radicado CGN N° 20241030033341 del 11 de octubre de 2024.

4. Embargos realizados por la entidad en procedimientos administrativos de cobro coactivo.

a) ¿En qué casos se debe utilizar la subcuenta contable 290303-Depósitos judiciales de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA? y ¿cuál sería su contrapartida en el momento del reconocimiento contable?

Es preciso reiterar que los recursos embargados por las entidades contables públicas a terceros en procesos administrativos de cobro coactivo no cumplen con los requisitos para su reconocimiento como activos debido a que la entidad no ostenta el control sobre los mismos.

En este sentido, tal y como se señaló en el concepto referido en su consulta, dichos recursos no deberán ser objeto de reconocimiento como activos hasta tanto finalice el procedimiento administrativo de cobro coactivo y la entidad pueda disponer de los mismos, por cuanto la administración no es un elemento que defina el control de tales recursos.

b) Desde otra perspectiva, ¿Cómo deben registrarse los recursos de Corporinoquia embargados por otras entidades y sobre los cuales se constituyen títulos de depósito judicial?

La descripción de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO señala que se registrará en la misma el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos que le realicen a la entidad, no están disponibles para uso inmediato por parte de esta.

En este sentido, cuando Corporinoquia no pueda disponer de los recursos de sus cuentas bancarias por una orden de embargo reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la constitución del depósito judicial, es decir, una vez los recursos sean consignados en la cuenta de depósitos judiciales del Banco Agrario de la entidad respectiva, Corporinoquia debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

c) Del mismo modo, ¿cómo se debe realizar el reconocimiento contable del secuestro de bienes realizado dentro de las medidas cautelares decretadas en el proceso de jurisdicción coactiva?

El secuestro de bienes a terceros por parte de la entidad, mientras esta adelanta procedimientos administrativos de cobro coactivo no cumplen los criterios para su

reconocimiento como activos, dado que la entidad no ostenta el control sobre los mismos. En este sentido, dichos recursos no deberán ser objeto de reconocimiento como activos hasta tanto finalice el procedimiento administrativo de cobro coactivo y la entidad pueda disponer de los mismos, en atención a que será en dicho momento en que la entidad ostentará su control.

Así las cosas, el secuestro de bienes realizado dentro de las medidas cautelares decretadas en el proceso de jurisdicción coactiva, para efectos de control, se registrará debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

De esta manera, si al finalizar el procedimiento administrativo de cobro coactivo, los bienes secuestrados se utilizan para pagar cuentas por cobrar a favor de Corporinoquía, se debitará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo activos que corresponda y se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que reciba la entidad para el pago de sus acreencias y, adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras.

5. Tratamiento contable de los recursos entregados como apoyo educativo a los funcionarios de la entidad

La Norma de beneficios a los empleados establece que dichos beneficios comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, entre los cuales se encuentran, los beneficios a corto plazo, que corresponden principalmente a beneficios otorgados a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

Al respecto, los pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad los reconocerá como un activo y se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

En este sentido, cuando Corporinoquía destine recursos por concepto de apoyo educativo del personal pero que se encuentran condicionados, reconocerá un activo mediante un débito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta 251115-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor a desembolsar.

Ahora bien, en la medida en que se cumpla con las condiciones establecidas, la entidad debitará las subcuentas 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta

5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o 521203-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En caso de que no se cumplan las condiciones establecidas, la entidad reconocerá el derecho a la devolución de los recursos mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor presente de los desembolsos realizados como lo indica en su consulta, y un crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por el valor desembolsado; la diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá en el resultado.

CONCEPTO No. 20241100034391 DEL 24-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Activos intangibles Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Obligación de estimar el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Criterios para la determinación y medición del deterioro de activos no generadores de efectivo.

Doctora

ADRIANA MARITZA ÁVILA GUZMÁN

Asesor con Funciones de Contador del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores

Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047132 del 13 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para la determinación del deterioro a las Propiedades, Planta y Equipo representadas en activos ubicados en las aproximadamente 140 misiones diplomáticas entre Embajadas, Consulados y Oficinas Consulares de Colombia en el exterior, no es posible o resulta casi imposible contar con los insumos necesarios para el cálculo respectivo tales como: Valor de mercado, Costo de disposición y venta del Activo, valor de mercado y, eventualmente, el costo de reposición.

En el caso específico de los activos representados en licencias y software, se efectúa una depuración de las cuentas que representan intangibles totalmente amortizados y que no prestan el servicio para el cual fueron adquiridos, siendo este el factor determinante por el cual no se realiza ningún reconocimiento de deterioro. En el caso de las licencias, que por lo general se adquieren a un año, una vez cumplido el término se amortizan en su totalidad y su renovación se registra como una nueva licencia.

Finalmente, en el caso de reposición de vehículos que cumplieron con su vida útil o que, por razones de obsolescencia, gastos excesivos de mantenimiento y, en general, por pérdida del potencial de servicio se determina su baja sin reconocer la pérdida por deterioro del valor por tratarse de activos totalmente depreciados que serán reemplazados por un nuevo parque automotor.

LA CONSULTA

1. En el caso de las Misiones Diplomáticas, dadas las circunstancias que rodean la adquisición de activos, la determinación de valores de mercado y de servicios recuperables, ¿puede el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores prescindir del cálculo del deterioro, que puede resultar inexacto y continuar con el cálculo de la depreciación de activos como método para determinar su valor neto en libros?
2. ¿Se puede prescindir del cálculo de deterioro de los activos intangibles considerando que, cumplida su vida útil, por lo general de un año, se procede a realizar la amortización en su totalidad?
3. ¿En el caso de los automotores y considerando que el cálculo del deterioro periódico debe ser contratado con empresas especializadas que hacen muy onerosa su realización, ¿puede el Fondo Rotatorio contratar dicho cálculo solo para el caso de la enajenación de los vehículos?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad" (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo intangible de indefinida a finita.

- c) Se ha detenido la construcción del activo por un periodo superior a 12 meses.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

15. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

(...)

17. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de su relevancia como de su representación fiel. La información financiera es relevante cuando tiene la capacidad de influir en las decisiones de sus usuarios, lo cual ocurre si la información es material; y se considera que la información es material si su omisión o expresión incorrecta puede influir razonablemente en las decisiones que tomen los usuarios.

En relación con lo anterior, la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo establece que al final de cada período contable se debe evaluar si existen indicios de deterioro en los activos no generadores de efectivo que sean materiales, según lo definido en las políticas contables de la entidad. Es decir, que los activos clasificados como propiedades, planta y equipo o activos intangibles que la entidad considere materiales serán sometidos a la norma mencionada.

Ahora bien, si se determina que un activo debe estar sujeto a la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, con base en la materialidad definida por la entidad, ésta deberá identificar si existen indicios de deterioro; para ello, aplicará lo establecido en los párrafos 7, 8 y 9 del numeral 20.2. de la mencionada norma. En este sentido, se presentan dos posibles escenarios:

i) Si los activos no generadores de efectivo muestran indicios de deterioro, la entidad debe verificar dicho deterioro. Esto implica determinar el valor del servicio recuperable, que será el mayor entre: a) el valor de mercado, si existe, menos los costos de disposición, que incluyen aquellos que no se reconocen como pasivos pero que reducen el valor de mercado del activo; y b) el costo de reposición, definido como el costo que la entidad incurriría en una fecha determinada para restaurar la capacidad operativa del activo existente.

Cabe destacar que no siempre es necesario calcular tanto el valor de mercado menos costos de disposición como el costo de reposición ya que, si uno de ellos supera el valor en libros del activo, no habrá deterioro y no será necesario estimar el otro valor. Es importante señalar que, si no es posible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad usará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.

Posteriormente, se verifica si el valor en libros del activo excede el valor del servicio recuperable y, de ser así, se registrará un deterioro por la cantidad correspondiente a dicha diferencia. En caso contrario, no se requerirá ningún ajuste por deterioro.

ii) Si no se identifican indicios de deterioro en los activos no generadores de efectivo que cumplan con los criterios de materialidad, la entidad no estará obligada a estimar el valor del servicio recuperable.

Con base en lo anterior, damos respuesta a sus preguntas de la siguiente manera:

Pregunta 1: ¿puede el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores prescindir del cálculo del deterioro, que puede resultar inexacto y continuar con el cálculo de la depreciación de activos como método para determinar su valor neto en libros?

El deterioro de un activo no generador de efectivo se refiere a la pérdida parcial de su capacidad de servicio, complementario al cálculo y reconocimiento sistemático de la depreciación o amortización conforme al método establecido para cada activo. Por lo tanto, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores debe medir el valor del servicio recuperable de aquellos activos que cumplan con el criterio de materialidad y presenten indicios de deterioro, para determinar si existe o no deterioro del valor del activo.

Pregunta 2: ¿Se puede prescindir del cálculo de deterioro de los activos intangibles considerando que, cumplida su vida útil, por lo general de un año, se procede a realizar la amortización en su totalidad?

Según la Norma de activos intangibles, para que un bien sea reconocido como activo intangible, debe cumplir con los siguientes criterios: ser identificable, no monetario y sin apariencia física, estar bajo el control de la entidad, generar beneficios económicos futuros o potencial de servicio, ser medible de forma fiable y tener una vida útil superior a un año. Además, la norma dispone que un activo intangible debe darse de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En este sentido, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores reconocerá como un gasto del periodo las licencias con una vida útil inferior a un año. Respecto a los activos intangibles que han sido completamente amortizados y ya no generan beneficios económicos futuros o potencial de servicio, deben darse de baja de los estados financieros; por lo cual, una vez dado de baja, el activo deja de estar sujeto a la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

Pregunta 3: ¿En el caso de los automotores y considerando que el cálculo del deterioro periódico debe ser contratado con empresas especializadas que hacen muy onerosa su realización, ¿puede el Fondo Rotatorio contratar dicho cálculo solo para el caso de la enajenación de los vehículos?

Conforme a la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, con independencia que la entidad esté próxima a enajenar uno o varios vehículos, el deterioro se calculará para aquellos automotores no generadores de efectivo que: a) cumplen con el criterio de materialidad definido por la entidad en sus políticas contables, y b) la entidad determina la existencia de indicios de deterioro sobre estos.

Es importante resaltar que, si para el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores no le es posible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, podrá usar el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.

CONCEPTO No. 20241100034401 DEL 24-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, entregadas sin contraprestación por parte de la DIAN a otra entidad de gobierno con posterior entrega a un tercero o a la comunidad.

Doctora
 NUBIA AMPARO BÁEZ DAZA
 Jefe Coordinación de Contabilidad (A)
 Subdirección de Recaudo
 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047982 del 18 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta la importancia que tiene para la DIAN función recaudadora, para el Estado y para el público en general, conocer la información sobre las donaciones o transferencias realizadas de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación-ADA a otras entidades del orden nacional departamental, municipal y fuerza Pública, así como realizar el seguimiento a la destinación, la cual debe estar acorde con el sustento consignado por las entidades en el ofrecimiento en cumplimiento de su gestión social.

Por otra parte, mediante el reconocimiento de estas transacciones (registro contable de los actos administrativos) las entidades beneficiarias y la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN a través del proceso de conciliación de las operaciones recíprocas, valida e informa a la Contaduría General de la Nación las diferencias

presentadas por este concepto, controlando su destinación y direccionamiento a la población más vulnerable.

Por lo expuesta (sic), se hace necesario solicitar nos indiquen el procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones derivadas de la transferencia o donación de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación-ADA, tanto en la entidad que entrega los bienes (DIAN Función recaudadora) como en la entidad beneficiaria (entidades del orden nacional departamental, municipal y fuerza Pública), en el contexto de las modificaciones realizadas mediante la Resolución 285 de 2023 a las normas de ingresos de transacciones sin contraprestación y gastos de transferencias y subvenciones”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente” (subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

3. También se reconocerán como inventarios los materiales que se incluirán como parte del costo de otros activos, de acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo; Propiedades de inversión; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; o Activos intangibles. Adicionalmente, se reconocerán como inventarios los repuestos que no serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo; los materiales que se adquieran para consumirse en la prestación gratuita de los servicios de educación; y las municiones y explosivos.

9.2. Medición inicial

(...)

8. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso, venta o distribución gratuita.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se

prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

3. Los bienes que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado y que no cumplan los criterios de reconocimiento de las normas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; Propiedades de inversión; Activos intangibles; o Activos biológicos no se reconocerán como activo ni como ingreso de transacciones sin contraprestación.

(...)

1.3. Transferencias

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

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Cuando la DIAN entregue bienes sin contraprestación, relacionados con mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación a otra entidad de gobierno, registrará la entrega mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS, por el valor en libros que tengan las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación al momento de la entrega.

Una vez la entidad de gobierno beneficiaria determine que: a) los bienes recibidos cumplen con la definición de activo, la materialidad definida por la entidad para su reconocimiento y los criterios para su reconocimiento señalados en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y b) su entrega no se encuentra sujeta a ningún tipo de condición; los clasificará dependiendo del bien recibido y del propósito para el cual la entidad adquiere estos elementos.

Así las cosas, la entidad de gobierno que recibe las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, las reconocerá como inventarios si cumplen con lo señalado en los párrafos 1 y 3 de la Norma de inventarios, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS; o como propiedades, planta y equipo, si cumplen con lo señalado en el párrafo 1 de la Norma de propiedades, planta y equipo, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En cualquiera de los registros señalados, acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por lo anterior, la entidad de gobierno beneficiaria aplicará para su medición inicial, lo dispuesto en las normas de Inventarios o de Propiedades, planta y equipo, las cuales señalan que los bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación se medirán de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, es decir, que aplica a las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación. Por lo tanto, por corresponder la consulta a una transferencia no monetaria, la entidad beneficiaria de los bienes entregados sin contraprestación los medirá de conformidad con el párrafo 23 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el cual indica que los debe medir por su valor de mercado y si no es posible determinar este valor, los medirá por su costo de reposición. Ahora, como última opción, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, los bienes se medirán por el valor en libros que tenían en la entidad que los transfiere.

Posteriormente, si la entidad de gobierno beneficiaria entrega los bienes sin contraprestación a otra entidad de gobierno, deberá registrar la entrega mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS, por el valor en libros que tenga el activo no monetario al momento de la entrega.

Así mismo, si la entidad de gobierno beneficiaria realiza la entrega de los bienes recibidos directamente a un grupo poblacional, reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, dependiendo del tercero a quién realiza la entrega, o en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si estos son entregados para la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población; y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.

Por último, es de precisar que aquellos bienes recibidos sin contraprestación que no cumplan con los criterios para ser reconocidos como activos en la información financiera de la entidad de gobierno, podrán ser registrados para efectos de control, en cuentas de orden debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que debe ejercer la entidad o empresa sobre las mercancías recibidas en donación.

CONCEPTO No. 20241100034911 DEL 31-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la intervención realizada a red hidráulica y el sistema hidrosanitario de un inmueble

Doctora
 DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
 Directora Administrativa
 División de Contabilidad
 Consejo Superior de la Judicatura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047362 del 16 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) emitir concepto sobre el tratamiento contable de la intervención al Palacio de Justicia de Pitalito-Huila, por obras hidráulicas; lo anterior con el propósito de atender y resolver el hallazgo formulado por la Contraloría General de la República a los estados financieros presentados por el Consejo Superior de la Judicatura con corte a 31 de diciembre de 2023, previas las siguientes consideraciones:

1. La sede judicial de Pitalito -Huila, cuenta con aproximadamente 24 años de haberse construido, sin embargo, aunque no es muy antigua la edificación, a las redes hidrosanitarias no se les había efectuado una intervención significativa sobre la construcción inicial.

2. Con el propósito de tener un diagnóstico sobre las condiciones de la red hidrosanitaria de la edificación, se suscribió un contrato de consultoría que permitió obtener los diseños para realizar la intervención de la sede en mención y así garantizar el correcto funcionamiento de la infraestructura física; informe que también concluyó que las redes hidrosanitarias cumplieron ya su vida útil teniendo en cuenta la antigüedad de la edificación y el desgaste por el uso de las mismas; además del incumplimiento de los

parámetros de la norma NTC1500 'Código Colombiano de Instalaciones Hidráulicas y Sanitarias', así como el deterioro del sistema sanitario y pluvial de la edificación y falencias en la capacidad de recolección en tramos de alta incidencia de uso.

3. En el marco de la Auditoría Financiera realizada por la Contraloría General de la República a los estados financieros presentados por la entidad, estableció el siguiente hallazgo:

La Dirección Ejecutiva Seccional de Administración Judicial Neiva del CSJ, suscribió contrato de obra pública No. 12 OBR 001 de 2023 del 16 de agosto de 2023, con el objeto de realizar las obras civiles e hidráulicas necesarias para la optimización de los sistemas hidrosanitarios de la sede judicial de Pitalito – Huilla por valor de \$992.042.902; de acuerdo a la ficha técnica de avance de la ejecución de contrato del 14/12/2023 se determinó un avance del 88.86%, con pagos al contratista por \$881.528.973 de acuerdo a las actas parciales No. 1, 2, 3 y 4.

En la cuenta contable 1615 - Construcciones en curso por \$2.754.571.246 a 31 de diciembre de 2023, presenta subestimación por \$881.528.973, en razón a que no se registraron los pagos efectuados al contrato de obra pública en mención, sino que se reconocieron como gasto, lo que afecta el resultado del periodo, teniendo en cuenta que dicho contrato corresponde a la ampliación de la capacidad productiva y eficiencia operativa de la Sede Judicial Pitalito. Por falta de coordinación, control y seguimiento de las área financiera y administrativa en lo que corresponde a la adición y mejoras de bienes que establece el Manual de Política Contables, lo que conllevó a subestimar la subcuenta 311002 Pérdida o déficit del ejercicio en \$881.528.973.

4. Al evaluar el impacto que tendría el reconocimiento del hecho económico expuesto, en la cuenta 1615 -construcciones en curso y su posterior traslado a la cuenta de 1640 edificaciones y casas, se encuentran las siguientes dificultades:

i) Las obras realizadas son reparaciones tendientes a recuperar la capacidad normal del uso del inmueble, para colocarlo en condiciones óptimas de servicio, sin adiciones que incrementen su valor comercial, pues no se ha modificado la capacidad productiva, ni estas obras inciden en la reducción de los costos propios del mantenimiento del edificio.

ii) Durante la intervención al inmueble no se requirió el traslado de los funcionarios a otra edificación ni se presentó afectación a la prestación del servicio.

Al respecto pregunto:

1. ¿Considera la Contaduría General de la Nación que es procedente el registro contable en la cuenta 1615-construcciones en curso, por el costo de la intervención en la red hidráulica del inmueble?

2. ¿Es procedente reconocer la red hidráulica y el sistema hidrosanitario de un inmueble como un componente de la edificación, incrementando el valor de tal inmueble?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad.

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

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

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

26. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden corresponder a piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

27. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores

(...)

10.4. Baja en cuentas

(...)

34. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo indica que las reparaciones son erogaciones en que se incurre con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa, y su reconocimiento se realiza como gasto en el resultado del periodo, lo cual también ocurre con el mantenimiento, que son erogaciones cuya finalidad es conservar la capacidad normal de uso del activo. En este sentido, la entidad señala que las obras hidráulicas realizadas mediante el contrato de obra pública No. 12 OBR 001 de 2023 del 16 de agosto de 2023, corresponden a reparaciones tendientes a recuperar la capacidad normal del uso del inmueble, por lo que, reconoció un gasto.

Ahora bien, la misma Norma también indica que son adiciones y mejoras las erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos; estas se reconocen como un mayor valor del activo, lo que en consecuencia afecta el cálculo de la depreciación.

Adicionalmente, la Norma en mención evidencia que los componentes de un bien clasificado como propiedades, planta y equipo son partes o piezas significativas, que tienen patrones diferentes de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio, por lo que, pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares y en periodos disímiles a los del bien. Para lo cual, la entidad deberá definir en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

En tal sentido, cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida, con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.

Con base en lo expuesto, será la entidad la que identifique y defina si el hecho económico corresponde a una adición y mejora, o a la sustitución de una parte significativa del bien, o si corresponde a una reparación o mantenimiento; lo anterior, por cuanto es quien conoce la esencia del hecho económico y cuenta con los soportes pertinentes que lo identifican. En consecuencia, atenderá a lo siguiente:

- si se define que el hecho económico corresponde a una adición y mejora del bien inmueble, se procederá a su reconocimiento contable como un mayor valor del activo. Para lo cual, la entidad registrará los costos de la obra pública realizados a la red hidráulica y el sistema hidrosanitario en la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, posteriormente, y una vez la red hidráulica y el sistema hidrosanitario se encuentren en las condiciones previstas por la entidad para su operación y funcionamiento, la entidad reclasificará el valor mediante un débito en la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y un crédito en la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Con posterioridad al reconocimiento, la entidad deberá estimar el cálculo futuro de la depreciación, por cuanto las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo.

- si se define que el hecho económico corresponde a un reemplazo de una parte significativa del bien, la entidad reconocerá la red hidráulica y el sistema hidrosanitario

nuevo como un mayor valor del activo. Adicionalmente, la entidad dará de baja en cuentas el valor correspondiente a la parte reemplazada junto con la depreciación y el deterioro acumulados, para lo cual, debitará las subcuentas 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 169505-Edificaciones de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditará la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES; de resultar alguna diferencia por la baja en cuentas de la parte reemplazada, este valor se reconocerá como gasto en el resultado del ejercicio mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Con posterioridad al reconocimiento de estos bienes, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, donde la depreciación corresponde a la distribución sistemática del valor depreciable del bien a lo largo de su vida útil, en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Por ende, corresponde a la entidad definir el periodo de tiempo durante el cual va a depreciar la red hidráulica y el sistema hidrosanitario si lo trata como componente.

- si se define que el hecho económico corresponde a una reparación o mantenimiento, la entidad causará el gasto en el resultado del ejercicio mediante un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento de la cuenta 5111-GENERALES o la subcuenta 511116-Reparaciones de la misma cuenta según corresponda, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCEPTO No. 20241100034951 DEL 31-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Provisiones
	SUBTEMA	Tratamiento contable por el pago de deducibles a terceros derivados de liquidación en siniestros asegurados y los derechos de reembolso asociados

Doctora
 YAZMÍN ROMERO LOZANO
 Coordinadora de Contabilidad RNEC y FRR
 Registraduría Nacional del Estado Civil
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°.20241200041012 del 08 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) conceptuar sobre la pertinencia del procedimiento que debe utilizar la Registraduría Nacional del Estado Civil (RNEC) y/o el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil (FRR), frente a la normatividad vigente y el tratamiento contable, para entidades de gobierno con respecto a la póliza de seguros adquirida y el pago de deducibles a terceros que se genera en la época de elecciones.

El Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional Del Estado Civil (FRR), celebró contrato de seguros electrónico No.028 y 029 de 2023 con la unión temporal La Previsora S.A. Compañía De Seguros - Axa Colpatria Seguros S.A. - Mapfre Seguros Generales de Colombia S.A.- Chubb Seguros Colombia S.A. El objeto del contrato es ‘Contratar los seguros requeridos para la protección de los bienes e intereses patrimoniales de propiedad y de aquellos por los cuales son legalmente responsables la ORGANIZACIÓN ELECTORAL, FONDO ROTATORIO DE LA REGISTRADURÍA NACIONAL DEL ESTADO CIVIL en el territorio nacional y en los Consulados, y de los que sea o fuere legalmente responsable y que estén bajo su responsabilidad y custodia y aquellos que sean adquiridos, para desarrollar las funciones inherentes a su actividad. De igual forma contratar el seguro colectivo de vida grupo de los servidores que prestan sus servicios a la ORGANIZACIÓN ELECTORAL

(Registraduría Nacional del Estado Civil y Consejo Nacional Electoral), así como los magistrados que conforman el Consejo Nacional Electoral, e igualmente el delegado del Partido Político Comunes ante el Consejo Nacional Electoral.’

Dentro de las condiciones técnicas y para el caso de la consulta específica se tiene el seguro TODO RIESGO que indica ‘1. TODO RIESGO DAÑOS MATERIALES: amparar todos los activos (bienes inmuebles y muebles) de propiedad de la ORGANIZACIÓN ELECTORAL, FONDO ROTATORIO DE LA REGISTRADURÍA NACIONAL DEL ESTADO CIVIL, o aquellos que se encuentren bajo su control, tenencia, responsabilidad o custodia, contra los daños o pérdidas materiales a consecuencia de cualquier riesgo, tanto por eventos internos o externos, incluyendo las pérdidas consecuenciales por todo concepto y en general los recibidos a cualquier título o por los que tenga algún interés asegurable, ubicados en el territorio nacional o por aquellos que por su naturaleza se deban trasladar a nivel mundial, dentro o fuera de las instalaciones del asegurado y/o en predios de terceros o a la intemperie y los utilizados en desarrollo del adieto social de la ORGANIZACIÓN ELECTORAL, FONDO ROTATORIO DE LA REGISTRADURÍA NACIONAL DEL ESTADO CIVIL.’

(...)

Por lo anterior, en la ejecución del contrato se han presentado dos siniestros que han sido pagados a terceros:

1. El primero siniestro ocurrido el 29 de octubre de 2023, con ocasión de los daños en la Institución Educativa Luis Fernando González Botero en el municipio de Apartada – Córdoba, durante la jornada electoral y
2. El segundo con ocasión de actos vandálicos, asonada en la jornada electoral por escrutinios en la biblioteca de la jagua de pilar.

Teniendo en cuenta que dentro de las condiciones del clausulado se establece que el asegurado debe asumir el pago de deducible, para cada siniestro se efectuaron erogaciones por parte de la Registraduría Nacional del Estado Civil, así: (...)

Por lo anterior, surgen las siguientes inquietudes con ocasión de los registros contables que se deben realizar en este tipo de situaciones:

1. Cuando se realiza la reclamación ante la aseguradora, se debe realizar algún registro contable y especificar cual le corresponde a la RNEC o al FRR.
2. Cuando la aseguradora presenta la liquidación del siniestro y determina el deducible que debe ser asumido por la RNEC, cuál sería el registro contable a realizar?
3. Cuando la RNEC realiza el pago al tercero contratista por concepto del deducible, que códigos contables debe afectar?

4. En caso de que se reciban activos para ser entregados a los terceros afectados por el siniestro, cuál sería el tratamiento contable pertinente para la entrada y salida de estos elementos, considerando que no cumplen con la definición de PPYE para su reconocimiento; por cuanto, para el caso de la biblioteca de la Jagua del Pilar se recibieron sillas para ser entregadas a la institución educativa”.

Adicionalmente, mediante llamada telefónica realizada el 17 de septiembre de 2024, atendida por la doctora Yazmín Romero Lozano - Coordinadora de Contabilidad RNEC y FRR, manifiesta que la entidad requiere conocer específicamente el tratamiento contable del deducible que se paga al tercero y precisa que la Registraduría Nacional del Estado Civil (RNEC) es la entidad responsable de dicho pago.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

6. Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas.

7. En caso de que la entidad tenga el derecho legal a exigir que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero o que este pague directamente la obligación, la entidad reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a exigir tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.

(...)

11. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo.

(...).

12. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

(...)

19. El derecho al reembolso relacionado con provisiones, en caso de que exista, se medirá por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que recibirá la entidad producto de este. Adicionalmente, si el efecto del valor del dinero en el tiempo es significativo, el derecho se descontará utilizando como factor de descuento la tasa empleada para la medición de la provisión relacionada. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para recaudar el derecho se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del derecho. En todo caso, el valor reconocido para el derecho no excederá el valor de la provisión” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual establece que los pasivos son obligaciones presentes de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencidas, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

A su vez, la Norma de provisiones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expresa que la entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación. Adicionalmente, la referida Norma indica que se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

De conformidad con lo expuesto, a continuación, se da respuesta a sus inquietudes respecto del seguro todo riesgo que ampara los activos de terceros por daños o pérdidas materiales, donde quien asume el pago del deducible es la Registraduría Nacional del

Estado Civil - RNEC y no el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil (FRR), de la siguiente manera:

Pregunta 1 - Cuando se realiza la reclamación ante la aseguradora, ¿se debe realizar algún registro contable y especificar cuál le corresponde a la RNEC o al FRR?

Previo a la reclamación ante la aseguradora por parte de la RNEC, con la ocurrencia del siniestro y la responsabilidad derivada de este, la RNEC revelará la obligación total por el riesgo asumido de la reposición y reparación de los bienes muebles e inmuebles siniestrados como un pasivo contingente, y en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros de este, registrará un débito en la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 919090-Otros pasivos contingentes de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES.

Simultáneamente, en la medida en que pueda hacer una medición del derecho de reembolso, el cual corresponderá al valor estimado que asume la aseguradora, reconocerá el activo contingente debitando la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Ahora bien, la Norma de cuentas por cobrar señala que se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad, de los cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, la RNEC reconocerá una cuenta por cobrar cuando obtenga el derecho de cobro legalmente exigible ante la aseguradora, según las disposiciones normativas vigentes; entre tanto, la entidad reconocerá el derecho de reembolso cuando sea prácticamente cierto que la aseguradora le restituya o asuma una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar la provisión reconocida.

Por lo anterior, cuando se realice la reclamación ante la aseguradora, la RNEC reconocerá el derecho de reembolso por el valor estimado de los recursos que la aseguradora asumirá, mediante un débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Simultáneamente, la RNEC reconocerá una provisión por la cuantía total calculada para la reposición y reparación de los bienes muebles e inmuebles siniestrados, mediante un débito en la subcuenta 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Adicionalmente, la RNEC reversará las

partidas registradas como activo contingente y pasivo contingente en las cuentas de orden.

Por su parte, la entidad FRR, al no asumir obligaciones que impliquen que debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos futuros; no reconocerá este hecho económico en su información financiera.

Pregunta 2 - Cuando la aseguradora presenta la liquidación del siniestro y determina el deducible que debe ser asumido por la RNEC, ¿cuál sería el registro contable a realizar?

Con la liquidación del siniestro que reciba la RNEC por parte de la aseguradora, la RNEC reconocerá el valor por el derecho de cobro como parte de sus cuentas por cobrar e ingresos en su información financiera. Para ello, debitará la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si el valor de la cuenta por cobrar es mayor que el valor del derecho de reembolso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS; por el contrario, si el valor de la cuenta por cobrar es menor que el valor del derecho de reembolso, la diferencia se registrará en debitando la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se registró en el periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS si el ingreso se registró en periodos contables anteriores.

Simultáneamente, en relación con la provisión reconocida, la RNEC debitará la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Si el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor de la provisión, la diferencia se registrará debitando la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS; por el contrario, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor de la provisión, la diferencia se registrará acreditando la subcuenta 537390-Otras provisiones diversas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 483190-Provisiones diversas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES, si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Pregunta 3 - ¿Cuándo la RNEC realiza el pago al tercero contratista por concepto del deducible, que códigos contables debe afectar?

Cuando se pague al tercero contratista, la RNEC debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el total de la

obligación, acreditará la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor asumido por la aseguradora y, la diferencia, que corresponde al valor del deducible asumido por la RNEC, se reconocerá mediante un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor desembolsado.

Pregunta 4 - En caso de que se reciban activos para ser entregados a los terceros afectados por el siniestro, cuál sería el tratamiento contable pertinente para la entrada y salida de estos elementos, considerando que no cumplen con la definición de PPYE para su reconocimiento; por cuanto, para el caso de la biblioteca de la Jagua del Pilar se recibieron sillas para ser entregadas a la institución educativa.

Al respecto, se debe tener en cuenta que la reposición de los bienes muebles o inmuebles para devolver al tercero afectado por el siniestro, no cumple con los criterios para que estos bienes sean reconocidos como activos; por lo cual, la entidad al momento de recibir bienes podrá registrarlos, para efectos de control, en cuentas de orden debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Con la entrega de los bienes al tercero, la entidad registrará un débito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO No. 20241120034121 DEL 22-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Activos contingentes Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Inviabilidad de dejar de realizar el reconocimiento de cuentas por cobrar, a partir de las políticas contables y de operación establecidas por la entidad Deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar

Doctora

JULIETH QUEVEDO

Jefe de la Coordinación de Contabilidad de la Función Recaudadora

Doctor

ENRIQUE CASTIBLANCO BEDOYA

Jefe Oficina de Control Interno

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la solicitud radicada con el N° 20240010045952 del 09 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación radicada con el N° 20240010036852 del 18 de julio de 2024, la entidad consultó:

“De acuerdo con lo establecido en la Resolución 193 de 2016 ‘Por la cual se incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento para la evaluación del control interno contable’, y teniendo en cuenta el artículo 3° el cual expresa que ‘el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad (...)’, se expone la siguiente situación:

Antecedentes.

(...)

La contabilidad de la Función Recaudadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, registra en las cuentas por cobrar, los actos administrativos ejecutoriados de acuerdo con lo establecido en el Manual de Políticas Contables y Operativas como se detalla a continuación:

(...)

Reconocimiento

El proceso de contabilidad reconocerá como cuentas por cobrar los impuestos nacionales y retenciones que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención, las cuales se originan en las declaraciones de impuestos privadas, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. El área de contabilidad registrará las declaraciones de impuestos y aduanas privadas, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme que ingresen a través de los aplicativos del sistema de información. Igualmente contabilizará manualmente los actos administrativos en firme que no se encuentren implementados en el sistema.

Por otro lado, los actos administrativos (en recursos en actuación administrativa o contenciosa) que se encuentren en proceso, se reconocen en cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.

Los intereses se reconocerán al momento del recaudo y de acuerdo con la imputación del pago, dado que el objeto social de la DIAN es la recaudación de impuestos, basados en la prudencia como un criterio que permite dar un tratamiento neutral evitando la sobrestimación de los activos a fin de que la información contable cumpla con la característica fundamental de representación fiel’.

Política Operativa: Reconocimiento ‘La U.A.E. DIAN Contabilidad de la Función Recaudadora reconocerá como cuentas por cobrar los valores dejados de pagar por los contribuyentes, retenedores y responsables, liquidados en las declaraciones privadas, liquidaciones oficiales y actos administrativos debidamente ejecutoriados, así como en las sentencias en firme.

Los posibles derechos contenidos en actos administrativos proferidos en relación con las obligaciones administradas por la DIAN deberán reconocerse como contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto adquieran ejecutoria. Una vez se decida lo correspondiente, se dará traslado al activo o se cancelará de las cuentas de orden, según sea el caso’.

Recientemente el Comité de Sostenibilidad Contable de la Función Recaudadora recomendó aprobar la siguiente adición a la política operativa y contable de cuentas por cobrar relacionada en los párrafos anteriores:

Política Contable: 'Los valores determinados en actos administrativos que se encuentren ejecutoriados, que superen la cuantía de las 63.742 UVT, se reconocerán en las cuentas del activo siempre y cuando el estudio por parte del área de cobranzas establezca que cuentan con respaldo económico para hacer efectivo su cobro.

Ahora bien, cuando el estudio determine que no cuentan con respaldo económico, se registrarán en cuentas de orden y estos valores se cancelarán con el acto administrativo de extinción que emita el área de cobranzas o quien haga sus veces'

Política Operativa: 'Los valores determinados en actos administrativos que se encuentren ejecutoriados, que superen la cuantía de las 63.742 UVT, se reconocerán en las cuentas del activo siempre y cuando el estudio por parte del área de cobranzas establezca que cuentan con respaldo económico para hacer efectivo su cobro. Para tal fin, el área de cobranzas entregará el resultado del análisis del respaldo económico dentro de los cuatro (4) meses siguientes a que el área de contabilidad le reporte los actos administrativos que superen la cuantía establecida, de conformidad con la información reportada por parte de las áreas de Fiscalización y Jurídica en los formatos establecidos.

Ahora bien, cuando el estudio determine que no cuentan con respaldo económico, se registrarán en cuentas de orden y estos valores se cancelarán con el acto administrativo de extinción que emita el área de cobranzas o quien haga sus veces.

Con este mismo criterio, los actos administrativos ejecutoriados que se registran de manera automática en la información financiera, deberán ser objeto de análisis por las áreas contables, las cuales realizarán los ajustes a que haya lugar. Una vez recibido el resultado del análisis realizado por el área de cobranzas sobre el respaldo económico se les dará el tratamiento aquí establecido.

Con independencia del tratamiento dado a estos actos administrativos, el área de cobranzas deberá seguirlas registrando en sus inventarios y ejerciendo las acciones de cobro que correspondan frente a cada una de las situaciones presentadas por los deudores (...).'

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la Entidad tiene dificultades para conciliar manualmente las cuentas por cobrar debido a la gran cantidad de registros y que la aplicación de la adición a la política podría generar un riesgo de subestimación de las cuentas por cobrar que afectan la relevancia y representación fiel de la información financiera, al no realizar el registro contable de los actos administrativos ejecutoriados que superen el valor de 63.742 UVT, durante los 4 meses contemplados, se realiza la siguiente consulta:

De acuerdo con la adición de política, ¿es viable tener pendiente el reconocimiento en cuentas por cobrar de los actos administrativos ejecutoriados que superan la cuantía de 63.742 UVT (\$ 3.000.017.230) por un período de 4 meses hasta que se tenga el resultado del análisis del respaldo económico por parte del área de cobranzas, considerando que dichos actos son derechos claros, expresos y exigibles y que por su materialidad pueden afectar las características de la información financiera?

¿En caso de que la adición a la política recomendada por el Comité de Sostenibilidad Contable sea aprobada por el director general, y posteriormente se determine que es contraria al concepto de la Contaduría General de la Nación, que resultaría procedente?”.

En la mesa de trabajo celebrada el 08 de octubre del 2024 con algunos funcionarios de la DIAN, se concluyó:

“1. Las cuentas por cobrar relacionadas en la consulta al originarse por impuestos, se deben reconocer en virtud de la Norma de ingresos por transacciones sin contraprestación, en la cual se señala que se reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

2. El reconocimiento de estas cuentas por cobrar se relaciona con el cumplimiento del artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el cual se establece que todas las entidades del Estado tienen la obligación de cobrar las obligaciones a su favor. Así las cosas, como las entidades públicas deben cobrar sus acreencias, esperan un flujo de efectivo o equivalentes del efectivo por estas.

3. En el concepto emitido se estableció un párrafo en el cual se expone que podría no realizarse el reconocimiento de las cuentas por cobrar, siempre y cuando, la entidad cuente con información que acredite la imposibilidad de cobrar la cuenta en el momento mismo en que surge el derecho. No obstante, de conformidad con lo mencionado anteriormente y al ser una situación que no aplica a la DIAN, se realizará su eliminación del concepto, teniendo en cuenta que la respuesta se mantiene en que se debe reconocer todas las cuentas por cobrar y que la política que propone la entidad no es viable.

4. Posterior al reconocimiento contable de las cuentas por cobrar, se deberá atender a lo señalado en la Norma respecto a la medición posterior, esto es, se deberá aplicar el deterioro, teniendo en cuenta que no es viable deteriorar totalmente o al ciento por ciento (100%) las cuentas por cobrar, porque el deterioro se aplica cuando aún se espera un flujo de efectivo a futuro. Por su parte, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando ya no se espere ningún flujo de efectivo. Es por esto, que si la entidad ya no espera ningún flujo de efectivo, debería realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar en lugar de deteriorarlas.

5. Respecto a la baja en cuentas, esta no sólo aplica cuando transcurre el término de la prescripción o de la caducidad de la acción de cobro, sino que también puede realizarse en otras situaciones, como por ejemplo, en caso de que el contribuyente fallezca y no cuente con un patrimonio que respalde la obligación; si la relación de costo – beneficio, no resulta viable, es decir, si la gestión de cobro es más onerosa que la obligación que se va a cobrar; o si el deudor se encuentra en una situación de precariedad o pobreza”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dispone:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

96. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

97. La medición inicial de un elemento permite su reconocimiento en la información financiera y, posteriormente, el valor asignado a dicho elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente del utilizado en el reconocimiento, dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

7. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor en libros sin considerar el deterioro de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

8. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido.

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

10. La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

11. Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de las tasas de deterioro esperadas definidas en la matriz de deterioro por el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar. Las tasas de deterioro esperadas corresponden a los porcentajes de incumplimiento promedio por edades de las cuentas por cobrar.

12. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor

del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro acumulado.

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

2.6. Revelaciones

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

21. Se revelará el valor del deterioro reconocido o revertido, durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado.

22. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

23. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...).

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto” (Subrayado fuera del texto).

Además, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, los ingresos por impuestos se reconocerán cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Sobre el particular, es preciso señalar que, en virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar los derechos a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios, dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar dichas acreencias, se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

De conformidad con lo anterior, se precisa que no es viable establecer mediante una política la regla general de que se postergue el reconocimiento contable de derechos que superen determinada cuantía hasta que se tenga el resultado del análisis del respaldo económico por parte de un área de la entidad, en tanto que, tratándose de los ingresos por impuestos de que trata su consulta, la Norma establece que se deben reconocer en el momento en que el respectivo acto administrativo adquiera firmeza, y conforme a lo señalado por el CPACA, como se tiene la obligación de realizar las gestiones de cobro, generalmente se espera un flujo financiero por las cuentas por cobrar a favor de la entidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, la política definida por la entidad no cumple con lo señalado en el marco normativo vigente, por lo tanto, la entidad deberá realizar los ajustes correspondientes a su manual de políticas contables y operativas y a los hechos económicos que estén afectados por su aplicación.

Ahora bien, en la mesa de trabajo celebrada el 08 de octubre del año 2024, la DIAN señaló algunas inquietudes que a continuación se abordan:

- Respecto a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar

Es importante señalar que para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar se requiere que la entidad cuente con información que acredite que no es posible recibir ningún flujo financiero por las mismas, lo cual ocurre, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyan saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su fallecimiento o

liquidación sin que haya un patrimonio al cual perseguir, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

- Respecto al deterioro de las cuentas por cobrar

Para el cálculo del deterioro de las cuentas por cobrar, las entidades realizarán la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, como mínimo, al final del periodo contable.

La estimación del deterioro se realiza de manera colectiva cuando las cuentas por cobrar comparten características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento, a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La matriz de deterioro deberá establecer porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

Por su parte, la estimación del deterioro se realiza de manera individual cuando la cuenta por cobrar no comparte, con las demás cuentas por cobrar, características similares que puedan influir en el riesgo crediticio del deudor por factores como i) insolvencia, reestructuración y liquidación; ii) dificultades financieras del deudor; iii) pago de forma tardía o incompleta de la acreencia y; iv) otorgamiento de concesiones al deudor con ocasión a sus dificultades financieras, como la condonación de intereses o la ampliación de plazos para el pago de deuda.

Es importante precisar que, las entidades deben revelar, cuando estimen el deterioro de las cuentas por cobrar de manera individual, a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro. Así mismo, cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de la

metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados.

De esta manera, a la entidad le corresponde determinar en su manual de políticas contables, entre otras cosas, los factores a considerar para estimar el deterioro, si lo realiza de manera individual; o la forma en que realizará la agrupación de las cuentas por cobrar según su riesgo crediticio y los porcentajes de incumplimiento aplicados, si lo realiza de forma colectiva.

- Respecto al deterioro del ciento por ciento (100%) de las cuentas por cobrar

De conformidad con lo señalado en los puntos anteriores, si sobre una cuenta por cobrar no existe ninguna probabilidad de recibir un flujo financiero, la entidad deberá realizar su baja en cuentas; y si aún espera recibir algún flujo financiero, deberá calcular el deterioro sobre la misma, conforme a la normativa expuesta.

Así las cosas, si la entidad no espera recibir ningún flujo financiero por una cuenta por cobrar, no debe realizar su deterioro total, sino que debe realizar su baja en cuentas, en atención a que la misma ha dejado de cumplir los requisitos para su reconocimiento.

- Respecto a inquietudes sobre el trámite administrativo para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Es necesario señalar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si, por ejemplo, una partida dejó de cumplir los criterios para su reconocimiento como cuenta por cobrar u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho.

En este orden de ideas, se precisa que para realizar la baja en cuentas de cuentas por cobrar la CGN no ha establecido la obligación de expedir un acto administrativo, acudir a un comité, u otra actividad. Lo anterior, debido a que los hechos económicos, que pueden ser jurídicos, de los cuales se desprende la procedencia de la realización de la baja en cuentas, no siempre surgen por la expedición de dichos actos administrativos, sino por otras circunstancias o fenómenos jurídicos, como por ejemplo, la caducidad de la acción de cobro, la cual se configura solo con el simple transcurso del tiempo hasta completar el término que en cada caso haya fijado la ley; o la precariedad del deudor, que obedece a sus condiciones patrimoniales particulares.

Habrán casos en los que el hecho económico del cual se desprende la procedencia de la baja en cuentas de cuentas por cobrar sí surja de un acto administrativo, como por

ejemplo, si la entidad condona parcialmente una deuda por medio de una resolución, lo cual no implica que posteriormente deba emitirse, para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, otro acto administrativo ordenando tal baja, a no ser que así lo señale la entidad en sus manuales de políticas contables.

Respecto a esto último, se tiene que de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Por lo cual, es decisión de las entidades establecer en sus manuales el procedimiento interno que se llevará a cabo para realizar la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, dentro de lo que se incluye establecer o no la obligación de emitir un acto administrativo para realizar la baja en cuentas de cuentas por cobrar o acudir a un comité determinado, entre otras.

En virtud de lo anterior, por medio de este concepto se deja sin vigencia el concepto CGN N° 20241100029981 del 05-09-2024.

CONCEPTO No. 20241100035031 DEL 01-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Provisiones Pasivos contingentes
	SUBTEMA	Tratamiento contable del mecanismo de extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado

Doctora
 DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
 Directora Administrativa División de Contabilidad
 Consejo Superior de la Judicatura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010048362 del 20 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Entre las demandas que cursan en los despachos judiciales en contra del Consejo Superior de la Judicatura, se encuentran radicadas ciento ocho (108) solicitudes de extensión de jurisprudencia, por concepto de reclamaciones laborales de servidores judiciales, tales como bonificación judicial, bonificación por compensación, entre otros.

La extensión de la jurisprudencia de unificación fue incorporada por el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) como una de las medidas adoptadas para enfrentar la descongestión judicial en Colombia. Esta figura presenta características particulares, tal como explicó el Consejo de Estado.

Basándose en el derecho constitucional a la igualdad, el legislador estableció en el artículo 10 del CPACA el deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia. Esto implica que, cuando se presenten situaciones con los mismos supuestos fácticos y jurídicos, las decisiones de los jueces deben seguir el mismo criterio.

(...)

El pronunciamiento indica que este trámite tiene dos etapas. Primero, un escenario administrativo, donde intervienen el peticionario, la autoridad de la que se solicita el reconocimiento de un derecho, y la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, si es necesario.

En segundo lugar, si la etapa administrativa no prospera, el caso puede ser llevado ante el Consejo de Estado. En esta instancia, el peticionario debe solicitar que sea esa autoridad judicial la que determine la aplicabilidad de la figura de la extensión de la jurisprudencia en el caso concreto.

Al respecto, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado – ANDJE – mediante la Resolución 431 de 2023 'Por la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la obligación contingente de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales que se adelanten contra la entidad y deban ser registrados en el sistema eKOGUI' establece en el artículo 7º. De la metodología para el cálculo de la obligación contingente de los procesos judiciales. La metodología para la determinación de la obligación contingente relacionada con los procesos judiciales excluye los procesos: (...) i) las conciliaciones judiciales y los trámites relacionados con la extensión de jurisprudencia...'

Por otra parte, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución No. 80 del 2 de junio de 2021, establece el procedimiento contable que deben aplicar las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales cuando las pretensiones económicas se refieren a efectivo; así como con el derecho de reembolso relacionado con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales en contra de la entidad, y con embargos, títulos judiciales y el pago de sentencias condenatorias ejecutoriadas mediante título judicial. Sin embargo, no se menciona cómo proceder ante reclamaciones laborales que utilicen el mecanismo de extensión de jurisprudencia.

Dado que, independientemente del mecanismo utilizado (demanda, conciliación, extensión de jurisprudencia, entre otros), la entidad, a través de sus apoderados judiciales, conoce las pretensiones económicas – en este caso, de servidores judiciales que reclamen igualdad de condiciones o derechos con otros servidores judiciales que han sido favorecidos por fallos judiciales que ordenan el reconocimiento de beneficios labores- los cuales pueden ser medidos y provisionados para su pago, surgen las siguientes preguntas:

1. ¿Es necesario incorporar en los estados financieros de la entidad la estimación de las obligaciones conocidas al momento de recibir la petición de extensión de jurisprudencia, considerando que el cumplimiento de ciertos presupuestos o requisitos, de reunirse, obligaría a la entidad a actuar conforme al precedente invocado?

2. ¿En qué instancia del procedimiento debe registrarse y valorarse la posible obligación a pagar?

3. ¿En qué momento se reconoce la obligación como un pasivo real?”.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) Ley 1437 de 2011, señala:

“Artículo 10. Deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia. Al resolver los asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas.

(...)

ARTÍCULO 102. Extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado a terceros por parte de las autoridades. Las autoridades deberán extender los efectos de una sentencia de unificación jurisprudencial dictada por el Consejo de Estado, en la que se haya reconocido un derecho, a quienes lo soliciten y acrediten los mismos supuestos fácticos y jurídicos.

Para tal efecto el interesado presentará petición ante la autoridad legalmente competente para reconocer el derecho, siempre que la pretensión judicial no haya caducado. Dicha petición contendrá, además de los requisitos generales, los siguientes:

1. Justificación razonada que evidencie que el peticionario se encuentra en la misma situación de hecho y de derecho en la que se encontraba el demandante al cual se le reconoció el derecho en la sentencia de unificación invocada.
2. Las pruebas que tenga en su poder, enunciando las que reposen en los archivos de la entidad, así como las que haría valer si hubiere necesidad de ir a un proceso.
3. La referencia de la sentencia de unificación que invoca a su favor.

Si se hubiere formulado una petición anterior con el mismo propósito sin haber solicitado la extensión de la jurisprudencia, el interesado deberá indicarlo así, caso en el cual, al resolverse la solicitud de extensión, se entenderá resuelta la primera solicitud.

La autoridad decidirá con fundamento en las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias aplicables y teniendo en cuenta la interpretación que de ellas se hizo en la sentencia de unificación invocada, así como los demás elementos jurídicos que regulen el fondo de la petición y el cumplimiento de todos los presupuestos para que ella sea procedente.

Esta decisión se adoptará dentro de los treinta (30) días siguientes a su recepción, y la autoridad podrá negar la petición con fundamento en las siguientes consideraciones:

1. Exponiendo las razones por las cuales considera que la decisión no puede adoptarse sin que se surta un periodo probatorio en el cual tenga la oportunidad de solicitar las pruebas para demostrar que el demandante carece del derecho invocado. En tal caso estará obligada a enunciar cuales son tales medios de prueba y a sustentar de forma clara lo indispensable que resultan los medios probatorios ya mencionados.

2. Exponiendo las razones por las cuales estima que la situación del solicitante es distinta a la resuelta en la sentencia de unificación invocada y no es procedente la extensión de sus efectos.

Contra el acto que reconoce el derecho no proceden los recursos administrativos correspondientes, sin perjuicio del control jurisdiccional a que hubiere lugar. Si se niega total o parcialmente la petición de extensión de la jurisprudencia o la autoridad guarda silencio sobre ella, no habrá tampoco lugar a recursos administrativos ni a control jurisdiccional respecto de lo negado. En estos casos, el solicitante podrá acudir dentro de los treinta (30) días siguientes ante el Consejo de Estado en los términos del artículo 269 de este Código.

La solicitud de extensión de la jurisprudencia suspende los términos para la presentación de la demanda que procediere ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Los términos para la presentación de la demanda en los casos anteriormente señalados se reanudarán al vencimiento del plazo de treinta (30) días establecidos para acudir ante el Consejo de Estado cuando el interesado decidiere no hacerlo o, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 269 de este Código.

(...)

Artículo 269. Procedimiento para la extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado a terceros. Si se niega la extensión de los efectos de una sentencia de unificación o la autoridad hubiere guardado silencio en los términos del artículo 102 de este código, el interesado, a través de apoderado, podrá acudir ante el Consejo de Estado mediante escrito razonado en el que evidencie que se encuentra en similar situación de hecho y de derecho del demandante al cual se le reconoció el derecho en la sentencia de unificación invocada.

Al escrito deberá acompañar copia de la actuación surtida ante la autoridad competente y manifestar, bajo la gravedad del juramento, que se entenderá prestado con la sola presentación de la solicitud, que no ha acudido a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, con el fin de obtener el reconocimiento del derecho que se pretende.

Si el escrito no cumple los requisitos, se inadmitirá para que se corrija dentro del término de los diez (10) días siguientes. En caso de no hacerlo, se rechazará la solicitud de extensión.

La petición de extensión se rechazará de plano por el ponente cuando:

1. El peticionario ya hubiere acudido a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, con el fin de obtener el reconocimiento del derecho que se pretende en la solicitud de extensión.
2. Se haya presentado extemporáneamente.
3. Se pida extender una sentencia que no sea de unificación.
4. La sentencia de unificación invocada no sea de aquellas que reconocen un derecho.
5. Haya operado la caducidad del medio de control procedente o la prescripción total del derecho reclamado.
6. Se establezca que no procede la extensión solicitada por no existir o no estar acreditada la similitud entre la situación planteada por el peticionario y la sentencia de unificación invocada.

De cumplir con los requisitos se admitirá la solicitud y del escrito se dará traslado a la entidad frente a la cual se solicita la extensión y a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, por el término común de treinta (30) días, para que aporten las pruebas que consideren pertinentes. La entidad convocada y la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado solo podrán oponerse a la extensión, por las mismas razones a las que se refiere el artículo 102 de este Código.

Vencido el término de traslado referido anteriormente, las partes y el Ministerio Público podrán presentar por escrito sus alegaciones en el término común de diez (10) días, sin necesidad de auto que lo ordene.

Dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del término anterior, se decidirá la petición. Si la solicitud se estima procedente, la Sala ordenará por escrito la extensión de la jurisprudencia y el reconocimiento del derecho a que hubiere lugar. Esta decisión tendrá los mismos efectos del fallo extendido.

Cuando resulte pertinente se convocará a audiencia de alegatos en la cual se adoptará la decisión a que haya lugar. A esta audiencia se podrá ordenar la presencia del funcionario de la entidad que tenga la competencia para decidir el asunto, el cual tendrá la obligación de asistir so pena de incurrir en falta grave.

Si la extensión del fallo implica el reconocimiento de un derecho patrimonial al peticionario, que deba ser liquidado, la liquidación se hará en la misma decisión con base en las pruebas aportadas.

De no existir acervo probatorio suficiente para la liquidación, la decisión se dictará en abstracto, caso en el cual la liquidación se hará, a petición de la parte interesada, mediante el trámite incidental previsto en el artículo 193 de este código para la liquidación de condenas. El peticionario promoverá el incidente mediante escrito presentado dentro de los treinta (30) días siguientes a la ejecutoria de la decisión que ordene la extensión, ante

la autoridad judicial que habría sido competente para conocer del medio de control en relación con el asunto que dio lugar a la extensión de la jurisprudencia.

Contra la decisión que liquide el derecho patrimonial procede el recurso de reposición, exclusivamente por desacuerdo en su monto.

Negada la solicitud de extensión, el interesado podrá acudir a la autoridad para que resuelva de fondo el asunto, según las reglas generales, si no lo hubiere decidido con anterioridad. En este caso, el pronunciamiento de la autoridad podrá ser susceptible de control judicial por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, cuando este proceda.

Si ya existiere decisión administrativa de fondo, o si el medio de control precedente no requiere pronunciamiento expreso de la entidad, con la ejecutoria de la providencia que niega la extensión se reanudará el término para demandar, conforme a las reglas establecidas para la presentación de la demanda.

Si el Consejo de Estado encuentra que la solicitud de extensión de jurisprudencia es manifiestamente improcedente condenará en costas al peticionario.

PARÁGRAFO 1. La sola decisión sobre extensión de jurisprudencia no será causal de impedimento o recusación del funcionario judicial.

PARÁGRAFO 2. En ningún caso, se tramitará el mecanismo de extensión de jurisprudencia si la materia o asunto no es de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, según las reglas previstas en los artículos 104 y 105 de este código” (Subrayado fuera de texto).

El Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, el 16 de octubre de 2015 en el proceso con radicación número 11001-03-15-000- 2013-01838-00, C. P. Guillermo Vargas Ayala, manifestó:

“De la lectura de las discusiones de la Comisión Redactora del Código Contencioso Administrativo se desprende que la intención de crear este mecanismo fue, por un lado, dotar al ciudadano de un nuevo instrumento para hacer efectivos sus derechos sin necesidad de interponer la acción contenciosa correspondiente; y por otro, consagrar un deber de la Administración orientado al respeto de las posiciones decantadas y sólidas de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, cuando quiera que existan situaciones con identidad de supuestos fácticos y jurídicos”.

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo” (Subrayado fuera de texto).

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 en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a

futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

(...)

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, a continuación se define el tratamiento contable del mecanismo de extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado, teniendo en cuenta que el mismo sólo deberá ser aplicado si la extensión del fallo implica el reconocimiento de derechos de carácter patrimonial a los petitionarios.

- Tratamiento contable del mecanismo de extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado a terceros, en sede administrativa, esto es, ante las respectivas entidades o autoridades:

Una vez recibida la petición especial de extensión de jurisprudencia por parte del tercero, conforme a lo señalado en el artículo 102 del CPACA, la entidad adoptará una decisión que podrá ser reconocer, negar o guardar silencio respecto a dicha solicitud de la extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado.

En este sentido, en caso de que la entidad reconozca la extensión de la jurisprudencia, con la liquidación del acto administrativo que la ordene, la entidad reconocerá la cuenta por pagar con un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249090 -Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por otro lado, en caso de que la entidad rechace la extensión o guarde silencio, este hecho no será objeto de registro contable ni revelación, hasta tanto el tercero acuda ante el Consejo de Estado en los términos del artículo 269 de CPACA.

- Tratamiento contable del mecanismo de extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado a terceros, en vía judicial, ante el Consejo de Estado:

Con la notificación de la admisión de la solicitud de extensión de la jurisprudencia incoada por el tercero, y teniendo en cuenta que, conforme a lo señalado en la Norma de provisiones, las obligaciones cuyo surgimiento está sujeto a incertidumbre, pueden ser posibles, probables o remotas, la entidad evaluará su obligación de forma que realice el reconocimiento o revelación correspondiente, así:

Si la obligación es probable, esto es, si la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, se reconocerá una provisión, para lo cual la entidad debitará la subcuenta 536890-Otros litigios y demandas de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditará la subcuenta 270190-Otros litigios y demandas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS.

En caso de que la obligación sea posible, esto es, si la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, se revelará un pasivo contingente, para lo cual se debitará la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y se acreditará la subcuenta 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Por otro lado, si la entidad determina que la obligación es remota, esto es, que la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

Ahora bien, conforme a lo señalado en el artículo 269 del CPACA, el Alto Tribunal adoptará una decisión que podrá ser ordenar o negar la extensión de la jurisprudencia.

En este sentido, si el Consejo de Estado ordena la extensión de la jurisprudencia, con la liquidación de la providencia ejecutoriada, la entidad reconocerá la cuenta por pagar y hará los ajustes que correspondan teniendo en cuenta lo siguiente:

Si el valor liquidado es igual que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta 270190-Otros litigios y demandas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditará la subcuenta 246090-Otros créditos judiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Si el valor liquidado es mayor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta 246090-Otros créditos judiciales de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditará la subcuenta 246090-Otros créditos judiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta 270190-Otros litigios y demandas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditará la subcuenta 246090-Otros créditos judiciales de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 536890-Otros litigios y demandas de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 483101-Litigios y demandas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Por otro lado, si el Consejo de Estado niega la extensión de la jurisprudencia, la entidad cancelará el pasivo contingente o la provisión registrada previamente. En este caso, si se condena en costas al tercero, dichas costas se reconocerán debitando la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20241100035171 DEL 05-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar

Doctora
MARISELA MALAGÓN SIERRA
 Profesional especializado Grupo de Gestión Financiera y Contable
 Contadora
 Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010051222 del 07 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"El Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes se encuentra en proceso de elaboración de un acto administrativo para dar de baja varias cuentas por cobrar previamente deterioradas. En el considerando del acto, es necesario incluir el concepto y/o doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación, referente al tratamiento contable de estas bajas.

Tras revisar los criterios normativos y la doctrina vigente, hemos identificado que el Ministerio recibió el Concepto No. 20192000012011 del 28 de marzo de 2019, relacionado con el castigo de cartera cuya acción de cobro es inviable debido a la prescripción. Dicho concepto concluye entre otros aspectos, lo siguiente:

'...La baja en cuentas se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR, y un débito en la subcuenta 580423 - Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804 - FINANCIEROS.'

Asimismo, al revisar la doctrina publicada en la página web, se identificó el Concepto No. 20231100015801 del 06 de junio de 2023, cuyo subtema trata la "Baja en cuentas de cuentas por cobrar", concluyendo, entre otros aspectos:

'...Dado que las cuentas por cobrar objeto de su consulta presentan más de diecinueve años de vencimiento y cumplen con las causales para su baja en cuentas, la entidad procederá a registrarla con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 13 - CUENTAS POR COBRAR, y la diferencia se registrará con un débito en la subcuenta 580423 - Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804 - FINANCIEROS.'

En atención a lo anterior y con el fin de incorporar la doctrina vigente para el tratamiento contable de la baja de cuentas por cobrar previamente deterioradas, garantizar la correcta aplicación de los principios contables y la consistencia en nuestros registros, solicitamos respetuosamente su colaboración para emitir un alcance al concepto de 2019 o, en su defecto, indicar el tratamiento actualizado teniendo en cuenta la evolución de la normativa contable”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

22. La información financiera de propósito general tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera de propósito general tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y

confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos" (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

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 218 de 2020, respecto a la medición posterior de las cuentas por cobrar, (Medición posterior vigente hasta el 31 de diciembre de 2022) establecían:

“2.4. Medición posterior

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

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar sus acreencias, generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: a) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; b) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; c) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; d) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; e) o se pruebe la inexistencia del deudor, su fallecimiento o liquidación sin que haya un patrimonio al cual perseguir, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Por otro lado, respecto al deterioro de las cuentas por cobrar, es pertinente aclarar que, a partir de primero de enero del año 2023, para el cálculo del mismo las entidades realizan la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva; y antes de esta fecha, el deterioro de las cuentas por cobrar debía aplicarse cuando se evidenciara indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. De suerte que, al momento de evaluar la procedencia de la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, generalmente, estas han debido ser objeto de deterioro conforme a lo señalado en el acápite de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar vigente al momento de la aplicación tal deterioro.

Lo anterior, teniendo en cuenta que no es viable deteriorar completamente o al ciento por ciento (100%) una cuenta por cobrar, por cuanto si sobre la cuenta por cobrar no existe ninguna probabilidad de recibir un flujo financiero, lo que procede es la realización de su baja en cuentas; contrario es que, si la entidad aún espera recibir algún flujo financiero por la cuenta por cobrar, se deberá proceder a calcular el deterioro sobre la misma.

Así las cosas, si las cuentas por cobrar de que trata su consulta se encuentren bajo alguna de las circunstancias referidas en párrafos anteriores, como por ejemplo, en caso de que haya transcurrido el término de la prescripción de los derechos representados en las

cuentas por cobrar o de la caducidad de la acción de cobro de tales derechos, la entidad procederá a realizar su baja en cuentas con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del GRUPO 13-CUENTAS POR COBRAR, y la diferencia se registrará con un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS; tal como se ha concluido en los conceptos que señala en su consulta.

CONCEPTO No. 20241100036431 DEL 08-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Costos de financiación Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la transferencia sin contraprestación de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales (PTAR) por parte de la CAR Cundinamarca a Bogotá.

Doctor
ALFRED IGNACIO BALLESTEROS ALARCÓN
 Director General
 Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010048082 del 19 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ASUNTO: Consulta de procedimiento aplicable para el registro contable de la Transferencia del Activo PTAR Salitre Fase II a realizarse entre entidades públicas a título gratuito de parte de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca CAR al Distrito Capital de Bogotá en el marco del Megaproyecto de Saneamiento Integral del Río Bogotá. el Convenio 171 de 2007 y la Sentencia del Consejo de Estado sobre el saneamiento del Río Bogotá.

(...)

1. Antecedentes y Contexto de la transferencia del Activo PTAR Salitre al Distrito:

(...)

En el marco de estas funciones y en cumplimiento de lo establecido en el Convenio Interadministrativo 171 de 2007, suscrito entre la CAR y el Distrito Capital de Bogotá (Secretaría Distrital de Ambiente y Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá), con el objeto de 'Aunar esfuerzos para contribuir al logro del saneamiento ambiental del río Bogotá en el marco del que se ha denominado "Megaproyecto Río Bogotá", a la CAR se le asignó atender con sus recursos la ejecución del Proyecto de Tratamiento de las aguas residuales de las cuencas de los ríos Salitre, Torca y Jaboque en el sitio denominado PTAR El Salitre, para lo cual desde el año 2011 se formuló el Proyecto de Adecuación Hidráulica y Recuperación Ambiental del Río Bogotá (...)'

(...)

En términos generales los costos directamente asociados a las inversiones que se han realizado para el Proyecto han sido las siguientes:

- La contratación de la obra mediante la suscripción del Contrato de Obra Llave en Mano No. 803 de 2016 cuyo objeto ha sido 'Diseño Detallado. Construcción de Obras. Suministro e Instalación de Equipos. Puesta en Marcha y Operación Asistida de la Optimización y Expansión de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales El Salitre'. Este contrato tuvo prórrogas en tiempo y finalmente su plazo de ejecución ha terminado en abril de 2024 con una ejecución física consolidada del 98.5%, diversas intervenciones de controversias contractuales que se han presentado durante su ejecución y que han requerido diversos costos asociados de representación jurídica para la CAR, como son la activación de Amigable Componedor y la convocatoria y actuación del Tribunal de Arbitramento Internacional.
- La contratación de la interventoría de la obra mediante la modalidad de Gerencia de Proyecto a través del Contrato de Servicios de Consultoría No. 1454 de 2015 suscrito con el Consorcio IVK por un plazo inicial de 64 meses desde el año 2015 y que ha tenido prórrogas y adiciones de recursos en función de la ampliación del plazo del contrato de obra. Actualmente este contrato tiene plazo de ejecución previsto hasta el 30 de diciembre de 2024, dentro de las actividades de gerencia de proyecto y en el acompañamiento a las etapas de arbitramento, conciliaciones, y la liquidación final del contrato de obra.
- Costo asociado a inversiones para lograr el debido funcionamiento y puesta en marcha de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales PTAR El Salitre, que no estaban contemplados en el contrato de obra y que han correspondido a la conexión a la energía eléctrica por medio de una subestación de energía especialmente dedicada al funcionamiento de la infraestructura.

- Costos incurridos por la Corporación en el financiamiento con el Préstamo del Banco Mundial, mediante el pago de intereses directamente asociados a la ejecución de la obra y su interventoría (Gerencia de Proyecto).
- Costos incurridos directamente asociados en el Proyecto para los mecanismos de representación y defensa jurídica de la Corporación en las instancias de Tribunal de Arbitramento Internacional, un Peritaje Técnico en dictamen judicial y la activación del Amigable Componedor.

(...)

2. Consulta sobre aplicación de normas para transferencia de Activos y consolidación del Balance General de la Nación

La Inversión que ha sido efectuada por la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca- CAR se encuentra registrada en la Cuenta Contable 152002- Construcciones de la cuenta 1520-Productos en Proceso por un monto de \$1.606.168.757.256 al corte del mes de septiembre del presente año.

(...)

De acuerdo con lo anterior, y en cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la Acción Popular No.250002315000-2001-00479-02 en relación con la recepción y operación de la PTAR SALITRE, y en particular el Auto del 02 de mayo de 2024, que ordenó:

‘(...) en el término de la distancia, esto es de manera inmediata a transferir al DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ — SECRETARÍA DISTRITAL DE AMBIENTE el conjunto de bienes que integran la PTAR Salitre, para que, la entidad territorial, como propietaria del terreno sobre el que se edificó la PTAR Salitre, se la transfiera a la EAAB — ESP y ésta la reciba bajo la figura de aporte bajo condición en los términos del artículo 87, numeral 9, de la Ley 142 de 1994, con la finalidad de proteger y salvaguardar efectos negativos para los usuarios a nivel tarifario, dada la naturaleza de los recursos invertidos en orden a dar cumplimiento a la sentencia judicial (...)’

A continuación, presentamos la consulta frente a los siguientes ítems:

1. En atención a que la ejecución física consolidada del contrato de obra es de 98.5%, y la orden judicial es perentoria ¿debería registrarse UNA ENTREGA PARCIAL del activo al Distrito Capital, o la misma sólo procede una vez finalizado el contrato “llave en mano”?
2. De realizarse la ENTREGA PARCIAL, si ello procede, ¿qué tratamiento contable debería darse a los costos que se generen posterior a la misma (Un mayor valor del activo, sujeto

a una nueva entrega parcial o definitiva, o en su defecto, un gasto) ?, como quiera que aún están en curso los contratos de interventoría, asesoría legal y arbitraje

3. Dado que, como producto de las actas de liquidación de los contratos antes mencionados, los saldos finales podrían generar un mayor o menor valor del activo, un gasto o un ingreso, ¿qué tratamiento contable debería darse a éstos, de realizarse una entrega parcial?

4. Teniendo en cuenta que la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, EAABESP - como entidad encargada de la operación de la Planta de Tratamiento, en cumplimiento de lo dispuesto por la Secretaria Jurídica del Distrito Capital mediante la Resolución 430 de 2024, y que esa empresa tomó como base información entregada por la CAR, y con ella elaboró un inventario detallado y organizado de los bienes muebles y derechos que son objeto de entrega, excluyendo la verificación del componente de recreación pasiva dentro del Parque Metropolitano Planta de Tratamiento El Salitre — PTAR Salitre PM-09, dado que la responsabilidad para recibir dicha área es del IDRD. Y que además, en el mencionado Inventario, de acuerdo con el informe allegado al Acueducto por el proveedor designado para su elaboración, se utilizó el modelo valuatorio – VALOR RAZONABLE, resulta necesario pronunciamiento sobre esta labor puesto que la CAR considera que este no corresponde a los lineamientos establecidos en el marco normativo para entidades de gobierno, y adicional, el resultado del mismo difiere del valor acumulado registrado por la CAR Cundinamarca al corte del mes de septiembre de 2024.

Previo lo indicado, ¿Qué tratamiento contable debería darse A LA DIFERENCIA FRENTE AL REGISTRO ACUMULADO EN LA CAR Y EL RESULTADO VALUATORIO POR EL CUAL EL DISTRITO CAPITAL INCORPORARÍA EL ACTIVO EN SUS ESTADOS FINANCIEROS, toda vez que debería garantizarse el equilibrio del Balance General de la Nación, esto es, que las cifras de transferencia a título gratuito en la CAR Cundinamarca, guarden reciprocidad con las incorporadas como activo en el Distrito Capital?”.

Adicionalmente, se realizó mesa de trabajo virtual el 15 de octubre de 2024, con participación de representantes por parte de las entidades CAR Cundinamarca, Bogotá, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB) y la CGN, donde se planteó lo siguiente:

- La obra fue entregada en 2021 por parte del contratista a la EAAB atendiendo una orden judicial, quedando algunas actividades pendientes para la finalización del contrato. Posteriormente, la CAR apeló la decisión, y el fallo salió a favor de esta entidad;
- La CAR no ha recibido a satisfacción la obra, por ello la sigue manteniendo en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO;
- Actualmente, la PTAR se encuentra en funcionamiento y operando por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá EAAB E.S.P en su calidad de prestador del servicio público domiciliario de alcantarillado;

- En referencia al 1,5% pendiente para la finalización del contrato de obra, el cual finalizó en abril de 2024, se precisa que esto tiene que ver con obras menores o ajustes que se requieren realizar;
- La interventoría asociada al contrato, atiende al ordenamiento legal para contratos de obra pública;
- La CGN precisó que la CAR deberá revisar, identificar y reconocer únicamente como mayor valor del activo (PTAR) los costos capitalizables, los cuales corresponden a aquellos indispensables para la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista. En este sentido, serán un mayor valor del inventario en proceso, los intereses del préstamo, el contrato de obra, contrato de interventorías; por el contrario, lo que se refiere a honorarios por controversias, asesorías, peritajes entre otros gastos legales, se deberán reconocer como gastos;
- Además, la CGN señaló que la financiación de la obra (intereses del préstamo) es capitalizable hasta el momento en que el activo esté listo para su uso, es decir, que se encuentra en las condiciones para operar, vender o distribuir a título gratuito, por ello, aquellos que se sigan pagando después de tal condición, deberán reconocerse como gastos;
- Las decisiones administrativas para la entrega oficial de la PTAR por parte de la CAR a Bogotá, no deben estar supeditadas a la doctrina que emita la CGN; esto, teniendo en cuenta que la CGN se pronuncia sobre los hechos económicos en relación con la afectación contable y no con los procesos administrativos u operativos propios de las partes; y
- Cada una de las partes deberá atender a lo contemplado en el marco normativo que le es aplicable, con independencia de las diferencias que esto puede generar en la medición de los bienes recibidos y entregados sin contraprestación; no obstante, se debe garantizar que no quede duplicidad en el registro de la información en las partes que intervienen ni que se dejen de contabilizar este tipo de activos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

6.3.5.1. Costo

106. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación". (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

(...)

8. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso, venta o distribución gratuita.

(...)

9.2.2.1. Producción de bienes

10. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado

en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

18. COSTOS DE FINANCIACIÓN

1. Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen el costo efectivo de la fuente de financiación y las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación. Para la determinación del costo efectivo se atenderán los criterios señalados en las normas de Emisión de títulos de deuda y de Préstamos por pagar.

18.1. Reconocimiento

2. Se reconocerán como un mayor valor de los activos los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta a precios de mercado o de no mercado o para la distribución en forma gratuita. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos.

3. La entidad definirá, en sus políticas contables, lo que se considerará como periodo sustancial para los distintos tipos de activos, atendiendo sus características y condiciones.

4. La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca el activo y tenga la obligación de realizar el pago de la financiación. En caso contrario, los costos de financiación se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Antes de resolver las inquietudes formuladas en su consulta, es preciso señalar que el costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de uso o enajenación. En el caso de los inventarios, el costo de transformación de estos bienes está determinado por el valor de los materiales utilizados y de los cargos asociados con dicha transformación en productos terminados.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que en la información suministrada por la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca CAR fueron capitalizados conceptos que no hacen parte del costo del activo como los desembolsos por representación jurídica, honorarios por controversias, asesorías legales, peritajes y demás desembolsos que no están asociados con la transformación del activo, se deben efectuar los ajustes para corregir el error. Para tal efecto, si los conceptos mencionados se capitalizaron en el periodo contable vigente, se disminuirá el valor del inventario y se reconocerá el respectivo gasto. Ahora bien, si los conceptos mencionados se capitalizaron en periodos contables anteriores, el error se corregirá acreditando el inventario y debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Respecto a los costos asociados al préstamo obtenido, estos se deben reconocer como un mayor valor de los activos cuando sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Se entiende que un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta a precios de mercado o de no mercado o para la distribución en forma gratuita. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos. Lo anterior, en observancia de la Norma de costos de financiación.

Por lo anterior, si se reconocieron como un mayor valor del inventario los costos de financiación con posterioridad a que el activo estuviera listo para su uso, se corregirá el error disminuyendo el valor del inventario y reconociendo el gasto respectivo, para aquellos costos capitalizados en el periodo contable, o debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, para los valores reconocidos en periodos anteriores.

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.

Luego de las precisiones efectuadas, a continuación, se dará respuesta a los interrogantes planteados en la consulta:

PREGUNTA 1. En atención a que la ejecución física consolidada del contrato de obra es de 98.5%, y la orden judicial es perentoria ¿debería registrarse UNA ENTREGA PARCIAL del activo al Distrito Capital, o la misma sólo procede una vez finalizado el contrato "llave en mano"?

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

PREGUNTA 2. De realizarse la ENTREGA PARCIAL, si ello procede, ¿qué tratamiento contable debería darse a los costos que se generen posterior a la misma (Un mayor valor del activo, sujeto a una nueva entrega parcial o definitiva, o en su defecto, un gasto) ?, como quiera que aún están en curso los contratos de interventoría, asesoría legal y arbitraje

Con base en la información suministrada en la consulta y en la reunión realizada, el contrato terminó su ejecución en abril de 2024 con una ejecución física del 98.5%, quedando pendiente la ejecución, hasta diciembre, de contratos de interventoría, asesoría legal y arbitraje. También se señala en la consulta que el contrato de interventoría no solo incluye la gerencia de proyectos sino acompañamiento en los arbitrajes, conciliaciones y liquidación final de la obra. Igualmente se precisa que quedarían pendientes obras menores.

Al respecto, y como se señaló anteriormente, la mayoría de estos conceptos no son objeto de capitalización, sino que corresponden a gastos, excepto los que correspondan a la interventoría propiamente dicha. Por lo tanto, los citados conceptos deben reconocerse por la naturaleza del gasto y, para los que se originen en las actividades de la interventoría propiamente dicha y obras menores, pueden presentarse dos situaciones: 1) que la entidad no haya hecho la transferencia del bien, caso en el cual se reconocerán como un mayor valor del bien; y 2) que la entidad haya hecho la transferencia del bien, caso en el cual se reconocerán como un mayor valor de gasto por transferencia.

PREGUNTA 3. Dado que, como producto de las actas de liquidación de los contratos antes mencionados, los saldos finales podrían generar un mayor o menor valor del activo, un gasto o un ingreso, ¿qué tratamiento contable debería darse a éstos, de realizarse una entrega parcial?

lo

Los ajustes que surjan en la liquidación de los contratos deben reconocerse en la información financiera de la CAR por la naturaleza del gasto o ingreso. No obstante, si algún ajuste correspondiera a un mayor del valor entregado, se ajustará el valor del gasto por transferencia.

PREGUNTA 4. ¿Qué tratamiento contable debería darse A LA DIFERENCIA FRENTE AL REGISTRO ACUMULADO EN LA CAR Y EL RESULTADO VALUATORIO POR EL CUAL EL DISTRITO CAPITAL INCORPORARÍA EL ACTIVO EN SUS ESTADOS FINANCIEROS, toda vez que debería garantizarse el equilibrio del Balance General de la Nación, esto es, que las cifras de transferencia a título gratuito en la CAR Cundinamarca, guarden reciprocidad con las incorporadas como activo en el Distrito Capital?”.

De acuerdo con la Norma de gastos de transferencias y subvenciones, las transferencias de activos no monetarios (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se miden por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad que efectúa la entrega.

Por su parte, conforme a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, las transferencias de activos no monetarios (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Como se observa, la medición del gasto por transferencia por los activos entregados por parte de la CAR a Bogotá es por el valor en libros, mientras que la medición que debe hacer Bogotá del ingreso por la transferencia por los activos recibidos es por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición y, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, se utiliza el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Ahora bien, teniendo en cuenta que Bogotá cuenta con avalúos para calcular el valor de mercado del activo a transferir, es factible que se presente una diferencia en la medición, la cual está prevista y justificada en la normativa contable.

CONCEPTO No. 20241100036581 DEL 12-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Normativa que se debe aplicar para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar Baja en cuentas de las cuentas por cobrar que representan saldos menores de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad

Doctor
ANDRÉS RICARDO PORRAS GONZÁLEZ
 Director Técnico de Cobro Coactivo
 Secretaría de Hacienda
 Departamento de Casanare
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010054622 del 24 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Dirección de Cobro Coactivo de la Gobernación de Casanarea, haciendo uso del Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el cual establece que corresponde al Contador General, las funciones de unificar (sic), centralizar, y consolidar la contabilidad pública y determinar las normas contables que deben regir en el país conforme a la Ley, nos permitimos amablemente solicitar concepto jurídico frente a las siguientes cuestiones:

¿Qué normas deben aplicar las entidades territoriales para realizar saneamiento contable de cuantías que son objeto de cobro coactivo, en los casos que ha operado alguna de las causales de extinción de las obligaciones?

¿Qué criterios deben tener en cuenta la entidad para aplicar el principio de costo-beneficio respecto de obligaciones que se encuentren en etapa de cobro coactivo?

Una vez sean determinados como favorables los procesos de cobro coactivo frente a la relación costo beneficio ¿qué procedimiento debe realizar la entidad? Es decir, ¿se dan por terminados o suspendidos dichos procesos? O ¿qué actuaciones jurídicas proceden?”.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece:

“Artículo 354: Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

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

(...)

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

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

Además, la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1º. Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

Artículo 2º. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago”.

También, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó, respecto a la depuración de cuentas por cobrar que representan saldos menores:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?”

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

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

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro

instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

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

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

"3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

Pregunta 1

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar sus acreencias, generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: a) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; b) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; c) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; d) constituyan saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; e) o se pruebe la inexistencia del deudor, su fallecimiento o liquidación sin que haya un patrimonio al cual perseguir, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Así las cosas, si las cuentas por cobrar de que trata su consulta se encuentran bajo alguna de las circunstancias referidas en párrafos anteriores como, por ejemplo, en caso de que se determine que los derechos de cobro constituyen saldos menores de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad, la entidad deberá realizar su baja en cuentas.

Así pues, respecto a su inquietud se precisa que la regulación contable pública aplicable a las entidades territoriales para efecto de depurar y realizar la baja en cuentas de sus cuentas por cobrar es la siguiente:

1. El numeral 6.4 Baja en cuentas, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Dicho marco conceptual puede ser consultado en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Marco Conceptual → Elegir la última versión o versión requerida y descargar.

2. El acápite de baja en cuentas de la Norma de cuentas por cobrar, que se encuentra en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Las normas pueden ser consultadas en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Normas → Elegir la última versión o versión requerida y descargar.

3. El numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016.

Dicho procedimiento puede ser consultado en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Procedimientos Transversales → Elegir Evaluación del Control Interno Contable y descargar.

Preguntas 2 y 3

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

En consecuencia, atendiendo a las competencias de la CGN, en la respuesta a la pregunta 1 se estableció lo relativo a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar que representen saldos menores. Por otro lado, respecto a las preguntas 2 y 3 se precisa que no corresponde a la CGN pronunciarse respecto a los criterios que deben tener en cuenta las entidades para aplicar el principio de costo-beneficio de obligaciones que se encuentren en etapa de cobro coactivo, ni sobre los procedimientos con los que debe proceder la entidad cuando se realiza tal evaluación, por cuanto dichos asuntos no son objeto de regulación por parte de esta entidad.

Así las cosas, corresponde a la entidad territorial determinar los criterios para realizar la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio de sus saldos menores y establecer si el cobro de estos le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial y, de igual forma, corresponde a la entidad territorial evaluar el procedimiento jurídico a seguir respecto a los mismos, de conformidad con el Manual de Jurisdicción Coactiva establecido

en la entidad, en aplicación a lo descrito en el artículo 2 de la Ley 1066 de 2006 y atendiendo a lo señalado en el Concepto C.E. 2170 de 2013, de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

CONCEPTO No. 20241100036691 DEL 12-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados mediante contrato de comodato

Doctor
 GENES LARRY VALESACO VELASCO
 Jefe de oficina
 Contaduría General
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010049652 del 27 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que el régimen de contabilidad pública rige para las entidades que conforman el sector público colombiano, y en consideración a que el Distrito de Santiago de Cali suscribe contratos de comodatos de bienes inmuebles con entidades privadas sin ánimo de lucro, quienes tendrán el control del activo, los riesgos inherentes, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, requerimos por parte de la Contaduría General de la Nación, concepto del tratamiento contable que deberá atender la entidad de gobierno, toda vez que el comodatario manifiesta que no realizará la incorporación de los mismos en sus estados financieros”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad

productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este". (Subrayado fuera de texto).

Por último, en el contrato de comodato No. 4181.010.26.1 de 2017, suscrito entre el Municipio de Santiago de Cali – Unidad Administrativa especial de Gestión de Bienes y Servicios y La Tertulia, se acordó:

“CLAUSULA PRIMERA. OBJETO DEL CONTRATO: Entregar en comodato, por parte del Municipio de Santiago de Cali - Unidad Administrativa especial de Gestión de Bienes y Servicios a LA TERTULIA los siguientes bienes fiscales (...)

CLÁUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL COMODANTE: (...) C) En cumplimiento de la Ley 1474 de 2011, el Municipio de Santiago de Cali designará un supervisor del contrato, quien será el encargo de inspeccionar el estado de conservación de los inmuebles, confirmar que el uso que EL COMODATARIO da a los bienes corresponda con el objeto de LA TERTULIA, verificar que LA TERTULIA cumpla con las obligaciones estipuladas en la

Cláusula Tercera del presente contrato, (...) CLAUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE LA TERTULIA: (...)

B) Desarrollar en los inmuebles actividades propias de su objeto social so pena de reparar todo perjuicio ocasionado y restituir en forma inmediata el bien. C) No transferir o ceder el presente contrato a persona natural o jurídica. (...) E) Presentar a la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Bienes y Servicios para su aprobación, los proyectos para la realización de las adecuaciones y/o mejoras que requiera los inmuebles. Las mejoras realizadas pasarán a ser de propiedad única y exclusiva del Municipio de Santiago de Cali, una vez culminado el término del presente contrato, sin que se genere

en favor de LA TERTULIA pago o reconocimiento alguno por las obras realizadas en los inmuebles. F) Realizar el mantenimiento preventivo y correctivo para la conservación y el uso de los inmuebles. (...) J) Informar de manera inmediata al Municipio de Santiago de Cali, cualquier daño o deterioro que amenace la integridad de los inmuebles objeto de este contrato, (...) con el fin de que el COMODANTE adelante las acciones pertinentes. M) Enviar mensualmente a la Unidad Administrativa especial de Gestión de Bienes y Servicios, los recibos de los servicios públicos debidamente cancelados. (...)

CLÁUSULA SEXTA: DURACIÓN DEL CONTRATO: EL presente contrato de comodato tendrá una duración de cinco (5) años, contados a partir de la firma del mismo. (...) PARÁGRAFO PRIMERO: los bienes inmuebles entregados en comodato son para el cumplimiento del objeto social de LA TERTULIA, y no podrá ser utilizado para desarrollar labores que contravengan los fines permitidos en el Plan de Ordenamiento Territorial.

CLAUSULA DÉCIMA CESION DEL CONTRATO: LA TERTULIA no podrá ceder en ningún caso el presente contrato de comodato a terceros. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar

beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

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

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, reconocerlo en su situación financiera, es necesario analizar:

- Si el contrato de comodato corresponde a un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establecer qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo entregado.

Una vez efectuada la anterior evaluación, y con base en la información suministrada sobre el Contrato de Comodato No. 4181.010.26.1 de 2017, suscrito entre el Municipio de Santiago de Cali – Unidad Administrativa especial de Gestión de Bienes y Servicios y La Tertulia, atendiendo al literal c) de la cláusula segunda y a los literales b), c), e), y j) de la cláusula tercera, se evidencia que el municipio cumple con los requerimientos de control sobre los bienes inmuebles sujetos al contrato de comodato, debido a que tiene la propiedad del bien, es quien define las condiciones y el uso de este y asume los riesgos significativos de esta propiedad. Por su parte, el comodatario solo obtiene el beneficio de usarlo de acuerdo a los requerimientos definidos por el comodante. Además, el contrato de comodato está suscrito por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.

Por lo anterior, es el municipio en calidad de comodante quien debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho económico en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100036701 DEL 12-11-2024

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del equipo de cómputo recibido por la CVC en virtud del convenio suscrito con CIAT.

Doctor
 WILLIAM GARCÍA RIASCOS
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
 Santiago de Cali, Valle del Cauca.

Con el propósito de atender la comunicación radicada con el N° 20240010049522 del 26 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta radicada con el N° 20240010032332 del 17 de junio de 2024 se señala:

“La Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca suscribió un convenio con el Centro Internacional de Agricultura – CIAT, que es una entidad privada, cuyo objeto es: AUNAR ESFUERZOS Y RECURSOS TÉCNICOS Y ECONÓMICOS PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA PLATAFORMA EN EL SEGUIMIENTO DE LOS CAMBIOS DE COBERTURA DEL SUELO TERRA I-CVC COMO APOYO AL MONITOREO DE BOSQUES EN JURISDICCIÓN DE LA CVC. En ejecución de dicho convenio CIAT entregó a la CVC un equipo PC Dell de escritorio precisión 7960 Tower XCT base, Monitor Dell Ultra Sharp 27K, Disco duro PC 8.0T y accesorios del PC Dell, que corresponde a recursos de contrapartida del CIAT.

De acuerdo con lo anterior, cual debe ser el registro contable de la Corporación para dar ingreso al equipo de cómputo?”.

A través de la comunicación radicada con el N° 20240010049522 del 26 de septiembre de 2024, se amplía el contexto de la consulta anterior con la siguiente información:

“1. ¿Cuál es la destinación o uso que dará la CVC al equipo de cómputo recibido de parte de CIAT?

R/. El equipo es utilizado en la sede principal de la CVC para realizar labores de monitoreo de bosques (análisis y procesamiento de información geográfica).

2. Como parte de la ejecución del convenio suscrito, ¿la CVC tiene la obligación de pagar una contraprestación a CIAT a cambio del equipo de cómputo?

R/. La CVC no realiza ningún pago o contraprestación al CIAT por el uso del equipo de cómputo.

(...)

4. En el caso de que la CVC no deba pagar una contraprestación a CIAT, ¿qué le deberá entregar la CVC a CIAT a cambio del equipo de cómputo?

R/. No se pactó en el convenio suscrito (y finalizado) reconocimiento material o económico alguno; la CVC dará los créditos correspondientes por los resultados obtenidos en desarrollo del convenio.

5. Si la CVC no debe entregar nada a CIAT, ¿la recepción del equipo de cómputo se encuentra sujeta a condiciones para que la CVC use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del bien?

R/. No existen dichas condiciones”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. (...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. (...)

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones,

reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo al principio de esencia sobre forma del Marco Conceptual, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. Asimismo, el Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo indica que se reconocen como parte de esta categoría los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; estos activos se caracterizan porque la entidad prevé usarlos durante más de 12 meses y no espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Adicionalmente, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación establece que se reconocerán como ingresos por transferencias los bienes que reciba la entidad sin entregar nada a cambio, y sobre los cuales no existan estipulaciones respecto a su uso. En línea con esto, de acuerdo con la información remitida, la CVC no pactó en el convenio suscrito un desembolso económico alguno por la entrega del equipo, solo los créditos correspondientes por los resultados obtenidos en desarrollo del convenio.

A partir de lo anterior, la CVC reconocerá la recepción del equipo de cómputo como parte de sus elementos de propiedades, planta y equipo, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 167002-Equipo de computación de la cuenta 1670-EQUIPOS DE

COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN y un crédito en la subcuenta 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20241100037051 DEL 13-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Clasificación de erogaciones incurridas por el municipio en diferentes sectores

Doctora
LIZBETH MARTÍNEZ FLÓREZ
 Profesional Especializado
 Duitama
 Duitama, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010050342 del 1 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad señala:

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL incluye cuentas contables para los siguientes sectores de inversión: 5501-EDUCACIÓN, 5502-SALUD, 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO, 5504-VIVIENDA, 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE, 5506-CULTURA, 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, 5508-MEDIO AMBIENTE y 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Teniendo en cuenta lo anterior, se requiere concepto sobre el reconocimiento del gasto público social en la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, debido a que el municipio de Duitama dentro de sus gastos de inversión, presupuestalmente, contempla gasto de personal, mantenimiento, suministros y gastos en general asumidos como inversión, en relación con los siguientes sectores:

Información estadística, justicia y el derecho (comisarias), agricultura y desarrollo rural, minas y energía (alumbrado público, expansión y mantenimiento de alumbrado público, interventoría alumbrado público, alumbrado navideño), tecnología de la información y las comunicaciones, transporte (construcción, mejoramiento y mantenimiento vial), industria y Comercio (emprenderismo, proyectos productivos, desarrollo empresarial, desarrollo turístico), inclusión social (ayuda humanitaria, proyectos productivos para población

víctima del conflicto armado, atención para adolescentes en el sistema de responsabilidad penal, programas de adulto mayor, discapacidad, entre otros.

CONSIDERACIONES

El Decreto 111 de 1996, por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto, señala:

“ARTÍCULO 41. Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”
(Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, así:

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua

potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales” (Subrayado fuera de texto).

5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos”.

CONCLUSIONES

El gasto público social corresponde a gastos dirigidos a la solución de las necesidades básicas insatisfechas en salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. De igual manera, define que gastos corresponden a los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

En este sentido, la CGN considera que las erogaciones generadas por los diferentes proyectos dirigidos a sectores como: información estadística, justicia y el derecho, agricultura y desarrollo rural, minas y energía (alumbrado público, expansión y mantenimiento de alumbrado público, interventoría alumbrado público, alumbrado navideño), tecnología de la información y las comunicaciones, transporte (construcción, mejoramiento y mantenimiento vial), industria y Comercio (emprenderismo, proyectos productivos, desarrollo empresarial, desarrollo turístico), gobierno territorial (inspecciones de policía, políticas públicas, fortalecimiento al Consejo Territorial de Planeación, formulación, seguimiento y evaluación de proyectos de inversión), fondo de seguridad y señalización (estudios y planes de seguridad vial, control de seguridad vial, programas de semaforización, campañas de seguridad vial), fondo de seguridad y convivencia ciudadana (desarrollo del plan integral de seguridad y convivencia ciudadana, cámaras de seguridad, actividades de cultura ciudadana, materialización de medidas correctivas) y fondo municipal para la gestión del riesgo de desastres; no cumplen con la definición de gasto público social, en tanto en que no están dirigidas por la entidad de manera directa a la solución de necesidades básicas insatisfechas en salud, educación, saneamiento

ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte, bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

Ahora bien, es competencia del municipio evaluar la naturaleza, alcance y trasfondo de cada una de las erogaciones generadas, como es el caso de los recursos destinados a la inclusión social (programas de adulto mayor y discapacidad) y determinar si cumplen o no con el concepto de gasto público social.

Por otra parte, en la subcuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL se contabilizarán todas las erogaciones relacionadas con programas, proyectos y actividades dirigidas al desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y control de los recursos y bienes públicos, como podrían ser los recursos destinados a mejorar la calidad de vida de poblaciones vulnerables.

Sin embargo, es preciso reiterar que la entidad debe analizar cada caso particular, debido a que, si existen erogaciones que corresponden a la adquisición o construcción de bienes y estos cumplen con las condiciones definidas en el Marco Conceptual para ser reconocidos como activos, se registrarán en la subcuenta y cuenta respectiva de activos, por ejemplo si en el sector transporte se generan erogaciones para la construcción de una vía terciaria y esta cumple con los criterios definidos para su reconocimiento como activo por parte de la entidad, al finalizar la obra será un bien de uso público del municipio y no un gasto en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

Por otra parte, si existen erogaciones asociadas a actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico o si se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no se relacionen con el gasto público social, se reconocerán en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN; o en las subcuentas y cuentas del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, si corresponden a recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores o al sector privado, sin que a cambio de ellos se reciba una contraprestación.

CONCEPTO No. 20241100037201 DEL 14-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Emisión y colocación de títulos de deuda Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos, en virtud del artículo 800-1 del Estatuto Tributario

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010043012 del 22 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta se solicita concepto acerca del tratamiento contable para el registro por parte de las entidades que intervienen en la aplicación del mecanismo de obras por impuestos, incluyendo la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT) de los que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario como contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos. Lo anterior, conforme con las siguientes consideraciones y antecedentes:

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 (...), consagró incentivos tributarios para cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC) en el país, entre los cuales mediante el artículo 238 estableció el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a través del mecanismo de obras por impuestos, previo el cumplimiento de ciertas condiciones y requisitos.

(...)

Por su parte, el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 34 de la Ley 2155 del 14 de septiembre de 2021, establece la aplicación del mecanismo de obras por impuestos, así:

(...)

Ahora bien, el Decreto 1625 de 2016 'Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria' reglamenta el mecanismo de obras por impuestos desde el artículo 1.6.5.1.1. al artículo 1.6.6.6.14.

En tal sentido, el artículo 1.6.5.1.1. del Decreto 1625 de 2016 establece que el mecanismo de pago de obras por impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 es un modo de extinguir las obligaciones tributarias del impuesto sobre la renta y complementario, a través de la inversión directa por parte del contribuyente en la ejecución de proyectos de trascendencia social en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado -ZOMAC.

(...)

Adicionalmente, el artículo 1.6.6.5.1. del Decreto 1625 de 2016 prevé que los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT de los que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario son la contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos, los cuales tendrán la calidad de negociables y podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, o el cien por ciento (100%) de las deudas por concepto del mismo impuesto, en los términos definidos por el Decreto 1625 de 2016.

En este sentido, el artículo 1.6.6.5.2. establece el procedimiento para el reconocimiento y expedición de los Títulos para la Renovación del Territorio-TRT, de la siguiente manera:

(...)

De conformidad con lo expuesto, recientemente (agosto de 2024), y teniendo en cuenta lo dispuesto por el literal n) del numeral 6, del artículo 800-1 del Estatuto Tributario, el artículo 1.6.6.5.4 del Decreto 1625 de 2016, el Decreto 1147 de 2020 modificado por el Decreto 1208 de 2022 y la Resolución DIAN No. 5079 de 2024 (adjunta) por medio de los cuales se autoriza al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT) como contraprestación de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos, el Subdirector Financiamiento Interno de la Nación de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional solicitó expedir y depositar en el Depósito Centralizado de Valores de Colombia-DECEVAL S.A.,

Títulos para la Renovación del Territorio (TRT) a favor de Geopark Colombia S.A.S., tal como se revela a continuación:

Código del depositante directo	Depositante directo	Beneficiario	NIT	Número De Cuenta Inversionista	Valor A Expedir
131	Valores Bancolombia S.A. Comisionistas de Bolsa	GEPARK COLOMBIA S.A.S.	900.493.698-1	1868772	\$4.449.060.781

En virtud de lo anterior, comedidamente se solicita concepto acerca del tratamiento contable para el registro por parte de las entidades que participan en la aplicación del mecanismo de obras por impuestos, incluyendo la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio (TRT) de los que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario como contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos, así como precisar cuáles serían las cuentas que tendrían que ser reportadas como recíprocas entre las entidades intervinientes.

De igual forma, y considerando que se tendrían que registrar partidas significativas, en el evento que surja el reconocimiento de pasivos por bonos y títulos de incentivo comedidamente se solicita la creación de la subcuenta respectiva”.

CONSIDERACIONES

El Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales, señala:

“Artículo 800-1. Obras por Impuestos. Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta, en los términos previstos en la presente disposición. (...).

El objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac) y en los municipios con Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), relacionados con agua potable y saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública, bienes públicos rurales, adaptación al cambio climático y gestión del riesgo, pagos por servicios ambientales, tecnologías de la información y comunicaciones, infraestructura de transporte, infraestructura productiva, infraestructura cultural infraestructura deportiva y las demás que defina el manual

operativo de Obras por Impuestos, todo de conformidad con lo establecido en la evaluación de viabilidad del proyecto. (...).

Para este fin la Agencia de Renovación del Territorio (ART) deberá llevar actualizada una lista de iniciativas susceptibles de contar con viabilidad técnica y presupuestal para conformar el banco de proyectos a realizar en los diferentes municipios definidos como Zomac así como en los municipios de los departamentos que cumplan con las condiciones mencionadas en el inciso anterior, que contribuyan a la disminución de las brechas de inequidad y la renovación territorial de estas zonas su reactivación económica, social y su fortalecimiento institucional, y que puedan ser ejecutados con los recursos provenientes de la forma de pago que se establece en el presente artículo. El contribuyente podrá proponer iniciativas distintas a las publicadas por la Agencia de Renovación del Territorio (ART) las cuales deberán ser presentadas a esta Agencia y cumplir los requisitos necesarios para la viabilidad sectorial y aprobación del Departamento Nacional de Planeación (DNP).

Para el desarrollo del presente mecanismo de pago del impuesto sobre la renta se tendrán en cuenta los siguientes aspectos y procedimientos:

1. Manifestación de interés por parte del contribuyente. En cualquier momento, el contribuyente que pretenda optar por el mecanismo previsto en la presente disposición, podrá seleccionar de la lista de iniciativas o del banco de proyectos publicado por la ART, una o más iniciativas o proyectos, para lo cual deberá contar con la aprobación de su junta directiva o del órgano que haga sus veces y manifestarlo mediante escrito dirigido a la ART y a la Entidad Nacional Competente del sector del proyecto a desarrollar. (...).

(...)

5. Suscripción del convenio. Posterior a la aprobación por parte de la ART, la Entidad Nacional competente procederá a la suscripción del convenio con el contribuyente, para la ejecución del proyecto. Por medio de dicho convenio, el contribuyente se comprometerá a desarrollar el proyecto a cambio de una remuneración que será pagada por medio de Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), una vez sea entregado el proyecto a satisfacción a la entidad nacional competente. En los casos en que la ejecución del proyecto sea superior a un (1) año, el convenio podrá prever el pago contra la entrega de los hitos que se establezcan en el mismo. El convenio estará regido por el régimen aquí previsto y en su defecto por las normas de derecho privado.

6. Reglas del Convenio. La celebración del convenio estará sujeta a las siguientes reglas:

a. Interventoría. La Entidad Nacional Competente determinará los casos en los que se requiera la contratación de una interventoría sobre el bien o servicio, cuyo valor deberá estar incluido dentro del costo del proyecto, caso en el cual deberá ser seleccionada y

contratada por la Entidad Nacional Competente. Los pagos de la interventoría los realizará el contratista conforme con lo pactado en el convenio de obras por impuestos.

b. Supervisión. La Entidad Nacional Competente realizará la supervisión del convenio de obras por impuestos y del contrato de interventoría.

c. Garantías La Entidad Nacional Competente deberá establecer la suficiencia de las garantías para amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, la estabilidad de la obra o calidad y correcto funcionamiento de los bienes según corresponda.

El contratista deberá constituir las garantías exigidas para la ejecución del proyecto, en caso de realizarlo directamente, o deberá exigirles a los terceros dichas garantías en los términos definidos en el convenio. En todo caso, las garantías constituidas deben ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente. Tratándose de pólizas, las mismas no expirarán por falta de pago o por revocatoria unilateral y deberán ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente al proyecto de inversión.

d. Naturaleza de los recursos para la ejecución del proyecto. Los contribuyentes realizarán los proyectos con recursos propios, cuyo tratamiento corresponderá a la naturaleza jurídica del contribuyente.

(...)

n. Títulos para la Renovación del Territorio - TRT. Autorícese al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la emisión de los TRT, los cuales serán usados como contraprestación de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos. Dichos títulos tendrán la calidad de negociables. El Gobierno nacional reglamentará las condiciones de los TRT y los requisitos para su emisión.

Los TRT una vez utilizados, computarán dentro de las metas de recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN. Estos títulos, podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementarios.

PARÁGRAFO 1. Las personas jurídicas que tengan deudas por concepto del impuesto sobre la renta, podrán asumir el pago de las mismas a través de los TRT” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1625 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, establece:

“ARTÍCULO 1.6.6.2.1. Entidad nacional competente. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según las líneas de inversión previstas en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, serán las siguientes, sin perjuicio

que por la naturaleza de los proyectos de inversión puedan actuar otras entidades nacionales competentes:

(...)

PARÁGRAFO. Las entidades nacionales competentes de que trata el presente artículo podrán ejercer directamente o delegar las funciones y competencias del presente título, en los términos de la Ley 489 de 1998 o la que la modifique, adicione o sustituya.

(...)

ARTÍCULO 1.6.6.4.9. Recibo a satisfacción y entrega de la obra, bien o servicio. Ejecutado el proyecto de inversión por el contribuyente y a satisfacción de la interventoría o instancia que haga sus veces, y dentro de los quince (15) días siguientes al cierre de todo el proceso contractual o el cierre del registro del proyecto en el Sistema de información de Seguimiento a Proyectos de Inversión Pública - SPI, lo que ocurra de último, la entidad nacional competente emitirá un certificado de satisfacción del cumplimiento y ejecución del proyecto.

Una vez emitido el certificado de que trata el inciso anterior, la entidad nacional competente dispondrá la transferencia de dominio de la obra, bien o servicio por el contribuyente y a favor de la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto, que se llevará a cabo mediante acta que deberá describir la obra, bien o servicio que se entrega y las responsabilidades del receptor de las mismas. La entidad nacional competente elaborará el acta y demás actos a que haya lugar conforme con lo previsto en el Convenio y el Manual Operativo de obras por

La entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto deberá recibir la obra, bien o servicio a más tardar dentro de los quince (15) días siguientes al recibo a satisfacción de la entidad nacional competente.

Cuando el proyecto incluya el mantenimiento de la obra, bien o servicio, el acta de entrega y recepción deberá atender el procedimiento establecido para el efecto en el Convenio y en el Manual Operativo de obras por impuestos.

(...)

CAPÍTULO 5

TÍTULOS PARA LA RENOVACIÓN DEL TERRITORIO – TRT

ARTÍCULO 1.6.6.5.1. Títulos para la Renovación del Territorio-TRT. Los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT de los que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario son la contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios

de obras por impuestos. Dichos títulos tendrán la calidad de negociables y podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el cincuenta por ciento (50%) del total del saldo a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, o el cien por ciento (100%) de las deudas por concepto del mismo impuesto, en los términos establecidos en el presente decreto.

ARTÍCULO 1.6.6.5.2. Procedimiento para el reconocimiento y expedición de los Títulos para la Renovación del Territorio-TRT. Los contribuyentes y responsables del impuesto sobre la renta y complementarios que requieran el reconocimiento del derecho al Título para la Renovación del Territorio -TRT como contraprestación por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos, solicitarán por escrito, personalmente o por intermedio de apoderado ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, el reconocimiento del derecho para la expedición de dichos títulos.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, a través de la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas o la dependencia que haga sus veces, dentro de los quince (15) días siguientes al recibo de la solicitud, expedirá el acto administrativo mediante el cual se reconoce el derecho del contribuyente al Título para la Renovación del Territorio -TRT, el cual deberá contener el valor por el que se debe expedir el respectivo título, precisando la vigencia del cupo aprobado por el Consejo Superior de Política Fiscal -CONFIS afectado con el convenio, código del Banco de Programas y Proyectos de Inversión Nacional -BPIN, nombre del proyecto, obra o hito entregado por el contribuyente.

(...)

Una vez en firme el acto administrativo, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, remitirá fotocopia de este al correspondiente depósito central de valores, con el fin que este proceda a realizar la anotación en cuenta, para la expedición del Título.

(...)

ARTÍCULO 1.6.6.5.4. Condiciones y manejo de los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT. Los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT, tendrán las siguientes condiciones y manejo:

1. Son títulos negociables en el mercado secundario de valores.
2. Tendrán inscripción automática en el Registro Nacional de Valores y Emisores.
3. Tienen vigencia de dos (2) años a partir de la anotación en cuenta en el correspondiente depósito central de valores.

4. Circulan de manera desmaterializada y se mantienen bajo el mecanismo de anotación en cuenta en un depósito de valores legalmente autorizado por la Superintendencia Financiera de Colombia.

5. Pueden ser administrados directamente por la Nación. Ésta podrá celebrar con el Banco de la República o con otras entidades nacionales o extranjeras contratos de administración fiduciaria y todos aquellos necesarios para la agencia, administración o servicio de los respectivos títulos, en los cuales se podrá prever que la administración se realice a través de depósitos centralizados de valores.

6. Podrán ser fraccionados y utilizados de manera parcial antes de su vencimiento.
(...)

ARTÍCULO 1.6.6.5.5. Requisitos para la emisión de los Títulos para Renovación del Territorio - TRT. Para la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT, se aplicarán los requisitos de la Ley 27 de 1990 y del Libro 14 de la Parte 2 del Decreto 2555 de 2010” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos

inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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

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

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

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

2. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos y colocados los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago

de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título. Cuando los títulos de deuda sean únicamente emitidos no serán objeto de reconocimiento hasta su colocación.

(...)

2.2. Clasificación

2. Los títulos de deuda emitidos y colocados 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.

(...)

2.5. Baja en cuentas

12. Se dará de baja en cuentas un título de deuda emitido y colocado cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, readquiera, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la

entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO, así “Representa el valor de los títulos emitidos y colocados que, por sus características, no han sido clasificados en otras cuentas, dentro de los cuales se encuentran los que sirven como instrumento de pago de impuestos”.

CONCLUSIONES

El mecanismo de obras por impuestos establecido en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario permite que personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto de renta y complementarios que cumplan con los requisitos señalados, puedan realizar convenios con las entidades nacionales competentes con inversión directa en la ejecución de proyectos de transcendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac) y en los municipios con Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET).

En este sentido, con la suscripción del convenio, el contribuyente se compromete a desarrollar el proyecto a cambio de una contraprestación por medio de Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), emitidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, una vez sea entregada la obra a satisfacción a la entidad nacional competente, quien la entregará sin contraprestación alguna a la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto.

Una vez sea entregada la obra a satisfacción a la entidad nacional competente, el contribuyente solicitará por escrito ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, el reconocimiento del derecho para la expedición de dichos títulos por medio de acto administrativo, el cual se remitirá al correspondiente depósito central de valores, con el fin que este proceda a realizar la anotación en cuenta, para la expedición del mismo.

De conformidad con lo anterior, a continuación se describe el tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos en virtud del artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

1. Tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos relacionadas con construcciones de obras nuevas, adiciones y mejoras, y mejoramiento y rehabilitación de bienes.

En el entendido que la entidad nacional competente es quien suscribe el convenio con el contribuyente para la ejecución del proyecto, determina los casos en los que se requiera la contratación de una interventoría y la contrata, supervisa la ejecución de la obra, establece la suficiencia de las garantías para amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, y otorga el VoBo de recibo a satisfacción; es esta o a quien ella designe, quien reconocerá la obra recibida a satisfacción para ser entregada a la entidad territorial beneficiaria mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la obligación que adquiere la Nación con el contribuyente por la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio-TRT.

Ahora bien, cuando la entidad nacional competente realice la entrega a la entidad beneficiaria, esta última si es una entidad territorial reconocerá el activo recibido en su información financiera como un ingreso por transferencias, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS, 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

A su vez, con la entrega de la obra a la entidad territorial beneficiaria, la entidad nacional competente dará de baja en cuentas el activo entregado, mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando la entrega se realice una entidad de gobierno, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la entrega se realice a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Cuando el acto administrativo que reconozca y expida los TRT por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo al literal n) del numeral 6 del artículo 800-1, quede en firme, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO generando una operación sin flujo de efectivo con la entidad nacional competente y un crédito en la subcuenta 223090-Otros bonos y títulos de incentivo emitidos y colocados de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO.

Seguidamente, con la expedición de los títulos, la entidad nacional competente, dará de baja en cuentas la obligación reconocida a favor del contribuyente; para el efecto, debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Ahora bien, con la redención de los títulos por parte del contribuyente, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta 223090-Otros bonos y títulos de incentivo emitidos y colocados de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, generando una operación sin flujo de efectivo con la DIAN.

A su vez, la DIAN disminuirá la renta por cobrar, correspondiendo la operación sin flujo de efectivo con la DGCPTN. Para el efecto, debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS a cargo del contribuyente.

2. Tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos en proyectos de mantenimiento, reparaciones y conservaciones de bienes

Los mantenimientos, las reparaciones y la conservación son erogaciones con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos. En este sentido, los mantenimientos, las reparaciones y las obras de conservación se reconocen como gasto en el resultado del periodo.

Ahora bien, en atención al principio de esencia sobre forma y para efectos contables, con la recepción de la obra, la entidad nacional competente reconocerá el gasto por mantenimiento mediante un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la obligación que adquiere la Nación con el contribuyente para la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT.

Cuando la entidad nacional competente realice la entrega del mantenimiento, reparación o conservación de la obra a la entidad beneficiaria, las dos entidades podrán revelar el hecho económico a través de notas a los estados financieros.

Cuando el acto administrativo que reconozca y expida los TRT por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo al literal n) del numeral 6 del artículo 800-1, quede en firme, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, generando una operación sin flujo de efectivo con la entidad nacional competente, y un crédito en la subcuenta 223090-Otros bonos y títulos de incentivo emitidos y colocados de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO.

Seguidamente, con la expedición de los títulos, la entidad nacional competente, dará de baja en cuentas la obligación reconocida a favor del contribuyente, correspondiendo la operación sin flujo de efectivo. Para el efecto, debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Ahora bien, con la redención de los títulos por parte del contribuyente, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta 223090-Otros bonos y títulos de incentivo emitidos y colocados de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, generando una operación sin flujo de efectivo con la entidad que administra impuestos.

A su vez, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN disminuirá la renta por cobrar, correspondiendo la operación sin flujo de efectivo con la DGCPTN. Para el efecto, debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS a cargo del contribuyente.

CONCEPTO No. 20241100037361 DEL 15-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de bienes con un costo inferior a 50 UVT

Doctora
 HEIDY JEZMITH VELÁSQUEZ CAMACHO
 Gestor T1 Grado 16 con funciones de contadora
 Agencia Nacional de Tierras
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010051502 del 08 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La Agencia Nacional de Tierras en el desarrollo de la apertura y ampliación de las Unidades de Gestión Territorial a nivel nacional, adquirió durante la vigencia 2024, activos por valores inferiores a las 50 U.V.T., que ascienden a \$188.657.000. De acuerdo con el marco normativo vigente, establecido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dichos activos deben ser reconocidos como gastos del ejercicio, sin embargo, al registrar directamente como un gasto las compras de propiedad, planta y equipo, se podría dificultar su adecuado control.

De acuerdo con lo anterior, solicitamos nos puedan suministrar, guías o instructivos que contribuyan al correcto registro de dichos activos, con el fin de validar si es posible contabilizarlos en la cuenta 16 de Propiedades, Planta y Equipos según corresponda de bienes de uso permanente. Así mismo, durante el mismo periodo o durante la vigencia que corre, se podría registrar el 100% en la cuenta del gasto de Depreciación. Esto permitiría mantener un control adecuado sobre la propiedad, planta y equipo, cumpliendo al mismo tiempo con el marco normativo de reconocerlos como gastos".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros
(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

95. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

96. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

97. La medición inicial de un elemento permite su reconocimiento en la información financiera y, posteriormente, el valor asignado a dicho elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente del utilizado en el reconocimiento, dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los elementos de manera individual; siendo la materialidad un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por lo anterior, la información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

De igual forma, el Marco Conceptual para entidades de gobierno define los siguientes criterios para reconocer un activo en la información financiera: i) la existencia de control, ii) la generación de beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Adicionalmente, el valor del activo debe poder medirse de manera fiable y debe cumplir con el criterio de materialidad establecido en las políticas contables de la entidad con base en la naturaleza de los hechos económicos que considere relevantes o a partir de un umbral relacionado con la magnitud de las partidas.

Respecto a la aplicación de la característica fundamental de relevancia, en el reconocimiento y medición inicial de los activos, la entidad definirá el criterio de materialidad para que su información financiera refleje de manera adecuada todos los hechos económicos y partidas contables que puedan influir en la toma de decisiones de

sus usuarios, dado que la Contaduría General de la Nación no ha emitido normativa donde se establezca un valor mínimo para el reconocimiento de los activos.

Para la medición posterior de los activos, la entidad deberá aplicar lo dispuesto en la norma correspondiente, en este caso, la Norma sobre propiedades, planta y equipo. Esta norma establece que la vida útil de estos activos se define como el período durante el cual la entidad espera utilizarlos o la cantidad de producción que espera obtener de ellos; por lo tanto, es responsabilidad de la entidad realizar una estimación de la vida útil basada en su experiencia previa con activos similares.

No obstante, es de precisar que la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre los bienes de su propiedad, con independencia de que estos cumplan con los criterios para ser reconocidos o no como activos en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20241100037381 DEL 15-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de elementos de tránsito y tratamiento contable de los ajustes de transición al nuevo Marco normativo para entidades de gobierno

Doctora
 GESVY YASMIN VERA JAIMES
 Consultante
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010051062 del 07 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“PETICIÓN

1. Indicar el sustento normativo si existe y es procedente para el reconocimiento inicial de: Reductores de velocidad, señales de tránsito, estoperoles entre otros, se evidencia que estos se registran en el activo como BIENES DE USO PUBLICO.

Surgen incertidumbres si llevar al activo este tipo de elementos es procedente, toda vez que no representan un beneficio o flujos de efectivo futuros, adicionalmente el deterioro, daño u hurto en el corto tiempo es inminente, si existe el sustento normativo para ser reconocido como activo cual es el periodo de depreciación, indagando en el Régimen de Contabilidad Pública y la doctrina no se encontró el tratamiento contable.

Además que este tipo de elementos se reconocen como bienes de uso público representan un activo representativo de la entidad.

2. Indicar, si es procedente clasificar los semáforos como bienes de uso público o propiedad planta y equipo de igual forma indicar cuál es el tiempo para efectuar la depreciación.

3. Indicar, si no se encuentran sustentos o evidencia de cómo se realizó el proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera, que se debe hacer con los activos que se registraron de forma global y que no es posible identificarles en el inventario físico de propiedad planta y equipo.

4. Indicar, cual es el tratamiento contable que se debe adelantar a la partida patrimonial registrada producto del proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

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

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

(...)

11.3. Medición posterior

(...)

14. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes.

15. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Instructivo 002 del 02 de octubre de 2015, mediante el cual se dan instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, estableció:

“1. Procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo
(...)”

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno.

(...)

1.1 ACTIVOS

(...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida

se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento” (Subrayado fuera de texto).

El Instructivo No. del 18 de diciembre de 2018, mediante el cual se dan instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable estableció:

“3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2019

Al inicio del periodo contable del año 2019, las entidades públicas realizarán la siguiente reclasificación: a) los saldos registrados en las subcuentas de Resultados del ejercicio, de las cuentas 3110 y 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. b) los saldos registrados en las subcuentas de las cuentas 3.1.45 y 3.2.68 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es importante resalta que se dará respuesta a su inquietud de manera general y abstracta, de acuerdo con el Marco normativo para entidades de gobierno.

Preguntas 1 y 2

De acuerdo con la Norma de bienes de uso público, los activos destinados al uso y disfrute de la comunidad que son protegidos y administrados por el Estado deben reconocerse en esta categoría. Estos bienes se caracterizan por su inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad e incluyen, por ejemplo, redes de transporte, parques y bibliotecas públicas; además, las mejoras que extienden la vida útil o aumenten la eficiencia o calidad de estos activos se registran como un aumento en su valor, mientras que el mantenimiento que solo preserva la capacidad del activo sin mejorar su eficiencia o calidad se contabiliza como un gasto en el periodo correspondiente.

En este sentido, una entidad de gobierno podría reconocer los elementos de tránsito mencionados en su consulta como un mayor valor del bien público relacionados con las redes de transporte, siempre que estén destinados a mejorar o rehabilitar dicho bien. Esto incluye intervenciones realizadas por la entidad para extender la vida útil del activo, optimizar su funcionamiento, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos asociados.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que los activos tangibles utilizados por la entidad para la prestación de servicios o para fines administrativos, así como los bienes muebles destinados a generar ingresos mediante su arrendamiento a valor de mercado o inferior, deben ser reconocidos como propiedades, planta y equipo.

Además, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. La información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

Por consiguiente, una entidad de gobierno podrá reconocer los elementos de tránsito mencionados en su consulta como una propiedad, planta o equipo solo si cumplen con la definición de la Norma de propiedades, planta y equipo y simultáneamente se considera que la omisión de su reconocimiento como activo podría razonablemente influir en las decisiones que los usuarios de la información tomen a partir de ella.

Con relación al periodo de depreciación de los activos, la Norma de bienes de uso público establece que la depreciación de este tipo de activos debe calcularse en función de su valor a lo largo de su vida útil, tomando en cuenta el uso de su capacidad de servicio; de igual forma, la Norma de propiedades, planta y equipo determina que, la vida útil de estos elementos es el tiempo que se espera utilizar o la cantidad de producción que se espera obtener del activo. Cabe destacar que, en ambas normas, la estimación de la vida útil se fundamenta en la experiencia previa de la entidad con activos similares, por esta razón, la Contaduría General de la Nación no define periodos específicos de vida útil para los activos en su normativa.

Preguntas 3 y 4

Es preciso señalar que las entidades de gobierno se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015, adoptando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno; por lo cual, estas entidades no deben implementar o emplear las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Ahora bien, en el entendido que la entidad de gobierno no realizó todos los procedimientos necesarios para realizar la individualización y el reconocimiento de los activos de acuerdo con lo estipulado en el Instructivo 002 del 02 de octubre de 2015, la entidad cometió un error contable; el cual debe ser corregido en el periodo en el cual se descubra mediante lo establecido en el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores; estas correcciones afectarán las subcuentas y cuentas correspondientes a los activos que resultaron afectados por los

errores, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si los hechos económicos son materiales, los estados financieros deberán reexpresarse conforme a lo establecido en la norma previamente mencionada. En caso de que los hechos económicos no sean materiales, solo serán necesarios los registros pertinentes para realizar las correcciones correspondientes, acompañados de las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros.

No obstante, si la entidad de gobierno pierde el control sobre un elemento de propiedades, planta y equipo o ya no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros se dará de baja en cuentas.

Respecto al tratamiento contable de los saldos registrados en las subcuentas correspondientes a la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, el Instructivo 001 del 18 de diciembre de 2018 determinó que el saldo de esa cuenta debió reclasificarse a la subcuenta que correspondiera de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20241100037391 DEL 15-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las servidumbres

Doctora
 DIANA MILENA OCAMPO ESCOBAR
 Dirección de Contabilidad
 Cartago, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010050102 del 30 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) me dirijo a usted con el fin de solicitar apoyo en cuanto a la normatividad para la contabilización de una constitución de servidumbre, toda vez que el Municipio de Cartago mediante escritura pública compró una franja de terreno (servidumbre a perpetuidad) para la construcción del colector de aguas residuales del alcantarillado”.

CONSIDERACIONES

El Código Civil Colombiano, Ley 84 de 1873, establece:

“ARTÍCULO 665. DERECHO REAL. Derecho real es el que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona.

Son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda* y el de hipoteca. De estos derechos nacen las acciones reales.

(…)

ARTÍCULO 879. CONCEPTO DE SERVIDUMBRE. Servidumbre predial o simple servidumbre, es un gravamen impuesto sobre un predio, en utilidad de otro predio de distinto dueño.

(...)

ARTÍCULO 883. INSEPARABILIDAD DE LAS SERVIDUMBRES DEL PREDIO. Las servidumbres son inseparables del predio a que activa o pasivamente pertenecen.

ARTÍCULO 884. PERMANENCIA E INALTERABILIDAD DE LAS SERVIDUMBRES. Dividido el predio sirviente no varía la servidumbre que estaba constituida en él, y deben sufrirla aquél o aquéllos a quienes toque la parte en que se ejercía.

Así, los nuevos dueños del predio que goza de una servidumbre de tránsito, no pueden exigir que se altere la dirección, forma, calidad o anchura de la senda o camino destinado a ella.

ARTÍCULO 885. DERECHO A LOS MEDIOS PARA USAR LA SERVIDUMBRE. El que tiene derecho a una servidumbre, lo tiene igualmente a los medios necesarios para ejercerla. Así, el que tiene derecho de sacar agua de una fuente, situada en la heredad vecina, tiene el derecho de tránsito para ir a ella, aunque no se haya establecido expresamente en el título.

ARTÍCULO 886. DERECHO DE REALIZAR OBRAS INDISPENSABLES PARA USAR LA SERVIDUMBRE. El que goza de una servidumbre puede hacer las obras indispensables para ejercerla; pero serán a su costa, si no se ha establecido lo contrario; y aun cuando el dueño del predio sirviente se haya obligado a hacerlas o repararlas, le será lícito exonerarse de la obligación, abandonando la parte del predio en que deban hacerse o conservarse las obras.

ARTÍCULO 887. ALTERACIONES EN LA SERVIDUMBRE. El dueño del predio sirviente no puede alterar, disminuir, ni hacer más incómoda para el predio dominante la servidumbre con que está gravado el suyo.

Con todo, si por el transcurso del tiempo llegare a serle más oneroso el modo primitivo de la servidumbre, podrá proponer que se varíe a su costa; y si las variaciones no perjudican al predio dominante, deberán ser aceptadas" (Subrayado fuera de texto).

La Corte Suprema de Justicia, en su Sentencia del 28 de febrero de 1936, se refirió de la siguiente manera respecto a las servidumbres:

"Las servidumbres se hallan inseparablemente ligadas al fundo dominante, debido a que su esencia jurídica son derechos accesorios. De ahí una servidumbre no puede ser cedida, embargada o hipotecada separadamente, como tampoco puede destacársela del fundo dominante para ser transportada. Las servidumbres no se transmiten sino activamente con la propiedad del predio dominante y, pasivamente, con el derecho de dominio sobre el predio sirviente" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no

necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad" (Subrayado fuera del texto).

Por medio de la Escritura Pública N° 1656 del 07 de junio de 2024, de la Notaría N° 2 del Círculo de Cartago, se constituyó una servidumbre legal permanente y a perpetuidad, así:

"QUINTO: Que el MUNICIPIO DE CARTAGO tiene urgencia de obtener la servidumbre sobre ese terreno para que la C.V.C. inicie la construcción de ese colector, requiriendo de acuerdo con los diseños de ese proyecto, una franja de terreno del Lote N°1 que describe así: Lote de terreno en forma de L abierta, desprovisto de toda edificación con un área aproximada de 916 mts.2...

(...)

SEXTO. CONSTITUCIÓN DE LA SERVIDUMBRE: Que ... por medio de este contrato contenido en esta Escritura Pública constituye real e irrevocablemente el derecho o gravamen de servidumbre legal permanente y a perpetuidad de alcantarillado a favor del Municipio de Cartago, sobre la franja de terreno identificada en la Cláusula Quinta de este contrato.

(...)

OCTAVO. PRECIO: En aplicación del Decreto Nacional 1082 de 2016, artículo 2.2.1.2.2.3.1. un perito evaluador vinculado a una Lonja de Propiedad Raíz, inscrito en el Registro Nacional de Evaluadores, en avalúo especial de fecha julio 04 de 2023, le ha fijado a la franja de terreno objeto de este contrato, un valor de VEINTISIETE MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA MIL PESOS (\$27.480.000) que las partes en este contrato aceptan como valor de la indemnización por la constitución de ese gravamen.

(...)

DÉCIMO. ENTREGA MATERIAL DEL INMUEBLE: La constituyente se compromete a entregarle al Municipio dentro de ese mismo plazo la franja de terreno objeto de esta servidumbre, completamente desocupada, recibéndola el Municipio por conducto de la Oficina de Recursos Físicos de esta Alcaldía".

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para determinar si la entidad tiene el control, se evalúa si el recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para producir o suministrar bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, los riesgos inherentes, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En el caso concreto se tiene que el Municipio de Cartago adquirió el derecho real de servidumbre de alcantarillado a perpetuidad sobre una franja de terreno como consta en la Escritura Pública N° 1656 del 07 de junio de 2024, de la Notaría N° 2 del Círculo de Cartago. En este sentido, conforme a lo señalado por el Marco Conceptual y las disposiciones del Código Civil, la servidumbre que constituyó el municipio le otorga el control de dicha franja de terreno, por cuanto el municipio podrá usar dicho predio de forma permanente, gozará de los medios necesarios para acceder a él; podrá realizar las obras indispensables para llevar a cabo el alcantarillado; y la dueña del predio no podrá alterar, disminuir, ni hacer incómoda la servidumbre con que está gravado el predio, entre otras circunstancias.

Así las cosas, si la servidumbre está asociada a la construcción de un activo y/o de este se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, el derecho a la servidumbre se reconocerá como un activo debitando la subcuenta 160505-Terrenos de propiedad de terceros de la cuenta 1605-TERRENOS y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCEPTO No. 20241100037511 DEL 18-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Aplicación del principio de devengo en el reconocimiento de ingresos provenientes de los recursos entregados en administración

Doctor
DANIEL FERNANDO CRUZ GONZÁLEZ
 Director Administrativo y Financiero
 Superintendencia de Notariado y Registro
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010051402 del 8 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La Superintendencia de Notariado y Registro presenta unos recursos entregados en administración a terceros, los cuales generan rendimientos mensuales que regularmente son reportados oportunamente para su registro en los estados financieros conforme con las fechas límites para el cierre. No obstante, en algunas ocasiones, la entidad encargada de administrar los recursos presenta demoras en el reporte de la información, afectando el reconocimiento oportuno de los rendimientos conforme a su realidad financiera y al hecho generador asociado al paso del tiempo.

(…) ¿Debería la entidad, en el cierre de vigencia, reconocer un ingreso estimado por rendimientos basándose en el promedio de los ingresos generados en los últimos meses (considerando que los datos históricos muestran un comportamiento mensual constante), o, por prudencia, omitir el registro de dichos ingresos y reconocerlos únicamente en la vigencia siguiente cuando exista certeza sobre su valor?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni

subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

(...)

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. (...)

82. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo

y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

(...)

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece:

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

“Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material, y la información financiera es material, si su omisión o expresión inadecuada

podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

Dicho Marco también señala que el reconocimiento de los hechos económicos en los estados financieros se realizará cuando i) el hecho cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, ii) tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros, y iii) se pueda medir con fiabilidad. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad, aun cuando en ocasiones la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad.

Ahora bien, en cuanto al reconocimiento de ingresos, se reconocerán como tales los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, en atención al principio de devengo; es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

En este sentido, la Superintendencia de Notariado y Registro podrá reconocer en su información contable los rendimientos de los recursos entregados en administración, si y solo sí: i) conoce con total certeza que el hecho económico genera una entrada de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros, cumpliendo así con la definición de ingresos y el principio de devengo, y ii) puede hacer una estimación fiable de estos ingresos.

No obstante, cabe resaltar que las entidades que entregan y reciben recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20241100037531 DEL 18-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos en la recepción y entrega de la obra por la entidad nacional competente

Doctora
 ALBA PATRICIA CASTELLANOS RAMÍREZ
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010050632 del 3 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El artículo 238 ‘Obras por impuestos’ de la Ley 1819 de 2016, señaló: ‘Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta y complementarios que en el año o período gravable obtengan ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT, podrán efectuar el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto a cargo determinado en la correspondiente declaración de renta, mediante la destinación de dicho valor a la inversión directa en la ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social en los diferentes municipios ubicados en las Zomac, (...)’

El Decreto 1915 de 2017 reglamentó las modalidades de pago de las obras por impuestos contenidas en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, como son: Modalidad de pago 1: Destinación hasta del cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre la renta y complementario a cargo en el año gravable. Modalidad de Pago 2: Descuento de la inversión como pago efectivo del impuesto sobre la renta y complementario.

Por su parte, el Decreto 2469 de 2018 'por el cual se modifican y adicionan algunos artículos del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria', incorpora entre otras al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF, como Entidad nacional competente frente a los proyectos en el sector educación.

En desarrollo de las normas mencionadas, el ICBF participa como entidad competente nacional en el mecanismo de obras por impuestos en donde el contribuyente realiza el pago del impuesto de renta a través de opción de fiducia o mediante convenio, este último conforme a lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley 2010 de 2019, reglamentado por el Decreto 1147 de 2020.

Así mismo, el manual operativo del mecanismo de obras por impuestos Anexo 1 Requisitos Generales y Específicos para la viabilidad de proyectos ENC, en el punto 4. Línea de Inversión en Educación pública establece los requisitos aplicables a los proyectos de dotación e infraestructura a presentar por el ICBF, los cuales deben contar entre otros con un presupuesto general detallado definitivo y formulado en Excel el cual debe contener:

- Costos del suministro. incluidos los costos de entrega en cada una de las modalidades beneficiadas.
- Costos de Interventoría integral (técnica, administrativa, jurídica y contable social y ambiental).
- Costos de Gerencia. La gerencia es netamente administrativa no debe duplicar actividades de la interventoría.
- Costos de Fiducia. Durante toda la ejecución del proyecto mensualizado. En el caso de los proyectos que se proyectan ejecutar bajo la modalidad convenio, los costos de fiducia para el manejo de los recursos de interventoría deberán contemplar los plazos de la etapa precontractual y la liquidación del contrato bajo la Ley de contratación estatal.

El componente de infraestructura, en todas las tipologías de proyectos que se tienen, contempla obra nueva y/o ampliación y/o reforzamiento estructural y/o implementación de normas sismo resistentes y/o mejoramiento de los inmuebles destinados a la prestación del servicio público de bienestar familiar. El mejoramiento a su vez comprende obras, operaciones y cuidados necesarios para la conservación y el buen estado de la infraestructura o en una situación determinada para evitar su degradación.

Los proyectos que pueden ser financiados a través del mecanismo de obras por impuestos correspondientes al ICBF como entidad nacional competente de acuerdo con lo establecido en el manual operativo corresponden a:

- Dotaciones: bienes muebles para programas de primera infancia, adolescencia y juventud, casas de protección y centros de recuperación nutricional.
- Infraestructura para programas de primera infancia, adolescencia y juventud, casas de protección y centros de recuperación nutricional.

Por lo anterior, en atención a lo dispuesto en el manual operativo del mecanismo de obras por impuestos Anexo 1. Requisitos generales y específicos para la viabilidad de proyectos ENC, en el punto 4. Línea de Inversión en Educación pública establece los requisitos aplicables a los proyectos de dotación e infraestructura, al momento del recibo a satisfacción de los bienes entregados al ICBF, se aportan los documentos soporte de los costos de fiducia, gerencia e interventoría.

Así las cosas, agradecemos se sirvan orientarnos sobre cuál es el procedimiento contable definido para el reconocimiento de los costos de fiducia, gerencia e interventoría en el proceso de registro de los bienes muebles y obras de infraestructura recibidas bajo la modalidad de obras por impuestos”

En comunicación vía correo electrónico del 6 de noviembre de 2024, la doctora Karen Daniela Diaz Estrada, contratista de la Subdirección de Programación, señala que por medio del mecanismo de obras por impuestos, la entidad recibe dotaciones que son entregadas normalmente a las regionales del ICBF del país y se reconocen como inventarios. De igual manera, se reciben obras de infraestructura que son entregadas a terceros, tales como, entidades territoriales o resguardos con personería jurídica.

CONSIDERACIONES

El Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales, señala:

“Artículo 800-1. Obras por Impuestos. Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta, en los términos previstos en la presente disposición. (...).

El objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac) y en los municipios con Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), relacionados con agua potable y saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública, bienes públicos rurales, (...).

(...)

Para el desarrollo del presente mecanismo de pago del impuesto sobre la renta se tendrán en cuenta los siguientes aspectos y procedimientos:

(...)

5. Suscripción del convenio. Posterior a la aprobación por parte de la ART, la Entidad Nacional competente procederá a la suscripción del convenio con el contribuyente, para la ejecución del proyecto. Por medio de dicho convenio, el contribuyente se comprometerá a desarrollar el proyecto a cambio de una remuneración que será pagada por medio de Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), una vez sea entregado el proyecto a satisfacción a la entidad nacional competente. En los casos en que la ejecución del proyecto sea superior a un (1) año, el convenio podrá prever el pago contra la entrega de los hitos que se establezcan en el mismo. El convenio estará regido por el régimen aquí previsto y en su defecto por las normas de derecho privado.

6. Reglas del Convenio. La celebración del convenio estará sujeta a las siguientes reglas:

a. Interventoría. La Entidad Nacional Competente determinará los casos en los que se requiera la contratación de una interventoría sobre el bien o servicio, cuyo valor deberá estar incluido dentro del costo del proyecto, caso en el cual deberá ser seleccionada y contratada por la Entidad Nacional Competente. Los pagos de la interventoría los realizará el contratista conforme con lo pactado en el convenio de obras por impuestos.

b. Supervisión. La Entidad Nacional Competente realizará la supervisión del convenio de obras por impuestos y del contrato de interventoría.

c. Garantías La Entidad Nacional Competente deberá establecer la suficiencia de las garantías para amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, la estabilidad de la obra o calidad y correcto funcionamiento de los bienes según corresponda.

d. Naturaleza de los recursos para la ejecución del proyecto. Los contribuyentes realizarán los proyectos con recursos propios, cuyo tratamiento corresponderá a la naturaleza jurídica del contribuyente" (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1625 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, establece:

"TÍTULO 5

FORMAS DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL MECANISMO DE PAGO - OBRAS POR IMPUESTOS

ARTÍCULO 1.6.5.1.1. Obras por impuestos. El mecanismo de pago - Obras por Impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 es un modo de extinguir las obligaciones tributarias del impuesto sobre la renta y complementario, a través de la inversión directa por parte del contribuyente en la ejecución de proyectos de trascendencia social en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado -ZOMAC.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.2.3. Entidad nacional competente frente a los proyectos. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según el objeto del proyecto, serán las siguientes:

1. Infraestructura vial: El Ministerio de Transporte Educación pública: El Ministerio de Educación Nacional, el Ministerio del Trabajo, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF-, según sus competencias.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.4.1. Preparación para la ejecución del proyecto. Una vez aprobada por la Agencia de Renovación del Territorio -ART la vinculación del pago del impuesto al proyecto o proyectos seleccionados, el contribuyente asumirá la ejecución de la obra en forma directa, (...).

ARTÍCULO 1.6.5.3.4.2. Constitución de la fiducia. El contribuyente deberá celebrar un contrato de fiducia y depositar el monto total del valor de los impuestos con destino exclusivo a la ejecución de el o los proyectos, dentro de los términos establecidos en el Decreto anual que fija los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente, so pena del pago del impuesto, de los respectivos intereses de mora tributarios, y de las consecuencias establecidas en el artículo 1.6.5.3.4.11. del presente Decreto.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.4.6. Celebración de contratos con terceros. El contribuyente será responsable de la celebración de los contratos que sean necesarios para la preparación, planeación y ejecución del proyecto, de acuerdo con la legislación privada y a través de licitación privada abierta, la cual seguirá el procedimiento establecido en el contrato de fiducia mercantil.

(...)

Dentro de los contratos a celebrar se deberán realizar, como mínimo, el de gerencia del proyecto y el de interventoría, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y los artículos 1.6.5.3.4.7. Y 1.6.5.3.4:8. del presente Decreto.

ARTÍCULO 1.6.5.3.4.7. Gerencia del proyecto. La gerencia del proyecto será la responsable de soportar los actos previos que demanda la preparación y contratación de los demás terceros, así como la administración de la ejecución y construcción de la obra, garantizando su desarrollo conforme con lo registrado en el banco de proyectos de inversión en las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado -ZOMAC del Sistema Unificado de Inversiones y Finanzas Públicas -SUIFP y el cronograma general aprobado por la entidad nacional competente. Para lo anterior, la gerencia deberá realizar la gestión precontractual y contractual de los bienes y servicios requeridos y ordenar a la fiducia el

desembolso a los beneficiarios de los pagos, previo cumplimiento de las condiciones pactadas en cada contrato y el visto bueno de la interventoría.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.4.8. Contratación de la interventoría del proyecto. La entidad nacional competente realizará la supervisión del contrato de interventoría frente al proyecto a desarrollar.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.3. Entrega y recepción de la obra. Cumplidos los términos inicialmente previstos en el cronograma y/o de los correspondientes a las ampliaciones, la gerencia del proyecto en conjunto con el contribuyente, realizarán entrega formal y material de la obra construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento a la entidad nacional competente, adjuntando el informe final de la interventoría, para que esta certifique el recibo a satisfacción.

Cuando el proyecto incluya el mantenimiento de la obra, el contribuyente podrá realizar entrega del proyecto cuando la obra esté en disposición para su uso y/o funcionamiento, y posteriormente realizar entregas correspondientes al mantenimiento realizado con la periodicidad establecida en el cronograma del proyecto.

Con cada entrega, la interventoría deberá expedir el certificado de recibido a satisfacción, señalando el valor correspondiente a la obra o mantenimiento recibido, y realizar la respectiva entrega a la entidad nacional competente.

En cualquier caso, la entidad nacional competente deberá informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega realizada, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.4. Entrega de la obra por la entidad nacional competente. La entidad nacional competente realizará la entrega de la obra al departamento, municipio o entidad que corresponda, conforme se defina en el correspondiente proyecto, para ser dispuesta a la prestación del servicio o el ejercicio de la competencia, de acuerdo con las normas que gobiernen la materia.

(...)

TÍTULO 6

OBRAS POR IMPUESTOS DEL ARTÍCULO 800-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

(...)

ARTÍCULO 1.6.6.2.1. Entidad nacional competente. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según las líneas de inversión previstas en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, serán las siguientes, sin perjuicio que por la naturaleza de los proyectos de inversión puedan actuar otras entidades nacionales competentes:

(...)

4. Educación pública: El Ministerio de Educación Nacional, el Ministerio del Trabajo, el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, según sus competencias" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

4. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

9.2.1. Costo de adquisición

5. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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

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

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

10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los

costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados

que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

(...)

4.2. Medición

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Decreto 1625 de 2016, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF actúa como entidad nacional competente en relación con la línea de inversión de proyectos de educación pública para el cumplimiento del mecanismo de obras por impuestos opción fiducia establecido en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y opción convenio del artículo 800-1 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, entre algunas de sus funciones se encuentran:

- celebrar convenios con los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios que elijan como opción de pago el mecanismo de obras por impuestos,
- verificar y emitir visto bueno del cronograma general del proyecto realizado por el contribuyente,
- supervisar el contrato de interventoría del proyecto y dar visto bueno de los informes que esta presente,
- representar a la Nación como beneficiaria de las pólizas que constituya la gerencia del proyecto, a fin de que cubran, entre otros, perjuicios ocasionados por cualquier tipo de daño o deterioro sufrido por la obra entregada a satisfacción,
- recibir formal y materialmente la obra construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento por parte de la gerencia del proyecto y el contribuyente, bajo el cumplimiento de los términos inicialmente previstos en el cronograma y teniendo en cuenta los ajustes, modificaciones y ampliaciones del proyecto,
- recibir el certificado de recibo a satisfacción por parte de la interventoría del proyecto,
- entregar la obra al departamento, municipio o entidad beneficiaria mediante acta suscrita entre las partes, e
- informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega de la obra, bien o servicio, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor.

En este sentido, desde la esencia económica y para efectos contables, la entidad nacional competente en representación de la Nación es quien deberá reconocer en su información financiera la recepción de la obra, de conformidad con los términos legales y contractuales establecidos.

Ahora bien, los costos relacionados con la obra, como son: costos de fiducia, costos de gerencia y costos de interventoría, son asumidos por el contribuyente quien realiza la ejecución de la obra en forma directa y por lo tanto, hacen parte del costo total de la misma. Por lo que, no le corresponde a la entidad nacional competente reconocer directamente en su contabilidad los costos incurridos en la obra, sino que reconocerá el costo total de la obra que recibe.

En consecuencia, cuando la entidad nacional competente reciba formal y materialmente la obra construida, los bienes muebles, la adición o mejora, o rehabilitación de un bien de uso público; reconocerá el hecho económico en su información financiera, por el valor total del proyecto certificado por la interventoría mediante un débito (i) en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, si posteriormente deberá

ser entregada a otras entidades públicas o terceros, o (ii) en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, si cumplen con la definición y criterios para ser reconocidos como tales para el ICBF; y un crédito (i) en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, generando una operación sin flujo de efectivo con la entidad que administra impuestos, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción fiducia establecido por el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, o (ii) en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la obligación que adquiere la Nación con el contribuyente por la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio-TRT, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción convenio del artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, cuando la entidad nacional competente realice la entrega a la entidad beneficiaria dará de baja en cuentas el activo entregado, mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando la entrega se realice a una entidad de gobierno, o la subcuenta 542407- Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la entrega se realice a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno; y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

En cuanto a las obras que tengan que ver con reparaciones, mantenimientos o conservaciones, en tanto estas corresponden a erogaciones con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos; su registro contable corresponde a un como gasto en el resultado del periodo; cuando la entidad nacional competente reciba dicha obra reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito (i) en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, generando una operación sin flujo de efectivo con la entidad que administra impuestos, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción fiducia establecido por el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, o (ii) en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la obligación que adquiere la Nación con el contribuyente por la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio-TRT, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción convenio del artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, cuando la entidad nacional competente realice la entrega del mantenimiento, reparación o conservación de la obra a la entidad beneficiaria, las dos entidades podrán revelar el hecho económico a través de notas a los estados financieros.

Por último, por ser de su interés se anexa el concepto emitido por la CGN con radicado No 20241100037201 del 14 de noviembre de 2024, dirigido a la doctora Claudia Yadira Pérez

Gil, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el cual se señala en sus conclusiones el tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos, en virtud del artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

CONCEPTO No. 20241100037981 DEL 21-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Activos intangibles Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los activos intangibles provenientes de un proyecto de investigación y desarrollo adquirido

Doctora
 DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
 Directora Administrativa División de Contabilidad
 Consejo Superior de la Judicatura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047142 del 13 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) emitir un concepto sobre el registro contable de intangibles relacionados con licencias y software, bajo el siguiente contexto:

La Rama Judicial suscribió el contrato 194 de 2020 con el objeto de ‘Contratar la prestación del servicio de fábrica de código fuente, documentación y entregables generados en las actividades y requerimientos atendidos para la Rama Judicial, que incluya desarrollos, mantenimiento y soporte para los aplicativos de la entidad’. En virtud de este contrato, se realizaron pagos por \$15.454.050.000 durante las vigencias 2020 a 2022, recibiendo herramientas que mejoraron o actualizaron aplicaciones existentes, facilitaron la carga de información para el archivo electrónico de expedientes y permitieron su consulta posterior. También se brindó soporte técnico especializado en ingeniería de software durante ese mismo periodo.

En el momento de los pagos parciales, el supervisor del contrato, perteneciente a la dependencia de Informática y Ciberseguridad, no informó al equipo financiero sobre la creación de herramientas específicas ni la adquisición de licencias, motivo por el cual estos gastos se registraron en los estados financieros bajo la subcuenta 511150 Procesamiento de Información de la cuenta 5111 Gastos Generales. Dichos pagos cubrían el

mantenimiento periódico de los sistemas para mantenerlos actualizados y operativos; la capacitación de nuevos usuarios; la organización y acceso a datos, así como diagnósticos y correcciones de fallos menores, sin que se incrementara la vida útil esperada de los activos.

Además, se realizaron adecuaciones para la recolección de datos, el control de acceso a correos electrónicos, la integración de dos aplicativos diferentes y la migración de datos de software que, por disposición de la entidad, está siendo desmantelado.

Asimismo, entre los entregables del contrato, existen soluciones informáticas en etapa de desarrollo que aún no cumplen con las características fundamentales de los activos intangibles, ya que no están terminadas, aprobadas o en uso, y no hay certeza de que se concluirán las herramientas iniciadas en dichas vigencias. Esto se debe a que la entidad ha iniciado un proceso de transformación digital de mayor envergadura, lo que podría implicar un cambio en las herramientas destinadas a la recolección y administración de la información.

Posterior a la terminación del contrato, el 16 de mayo de 2023, la entidad y el contratista procedieron a radicar ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor, unidad administrativa especial del Ministerio del Interior, el contrato de cesión de derechos patrimoniales y propiedad intelectual, a título gratuito, identificando 15 herramientas completas, de las cuales 8 se encontraban en ambiente pre-productivo con avances en su desarrollo para interconectar con otras aplicaciones. Sin embargo, a la fecha, dichas herramientas aún no han sido finalizadas.

Estas herramientas forman parte de un listado de 51 requerimientos de desarrollo o soporte técnico, sin que se haya identificado el valor individual de cada una de ellas, quedando su valoración pendiente en conjunto con la parte técnica.

La Contraloría General de la República determinó que no se habían reconocido activos intangibles por un valor de \$10.949.906.775, excluyendo de los 51 requerimientos únicamente las actividades encaminadas a la definición de parámetros e historias de usuario para futuros desarrollos, muchos de los cuales aún no se han concretado.

Preguntas:

1. ¿Cuándo y con qué documento soporte es procedente el reconocimiento de un activo intangible, del cual se adquieren los derechos patrimoniales de autor, sin que se encuentre en etapa de producción?
2. ¿En qué momento debe la entidad iniciar la amortización de software que está en etapa de desarrollo?
3. Si se reconocen en los estados financieros los desarrollos informáticos que están en etapa pre-productiva, ¿qué ocurre con aquellos que no avanzan a la etapa de producción y uso? ¿Cuánto tiempo debe esperarse para hacer el ajuste de su valor?

4. ¿Cómo se identifica el costo de las herramientas informáticas desarrolladas por ingenieros contratados por nómina? ¿En qué momento debe incorporarse su costo a los estados financieros?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, vigentes para el año 2023, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando
a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

(...)

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

(...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán en periodos posteriores como parte del costo de un activo intangible, incluso si inicialmente el desembolso se llevó al gasto producto de un error contable.

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. (...)

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

(...)

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

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

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

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

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

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de

información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1: ¿Cuándo y con qué documento soporte es procedente el reconocimiento de un activo intangible, del cual se adquieren los derechos patrimoniales de autor, sin que se encuentre en etapa de producción?

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para reconocer un activo en la información financiera la entidad deberá atender a los siguientes requerimientos: i) el control, ii) la generación de beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados; además, que este pueda medirse fiablemente.

Por su parte, la Norma de activos intangibles señala que se reconocerán como tales, aquellos recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, que se prevé usarlos durante más de 12 meses y que pueden medirse fiablemente. Al respecto, la norma precisa que:

- el activo es identificable, si es susceptible de separarse de la entidad, con independencia de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse.
- el activo es controlado por la entidad cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce potencial de servicio cuando le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o mejorar la prestación de los servicios.
- el activo cuenta con una medición fiable basada en evidencia objetiva de las transacciones relacionadas con este y se puede medir usando variables monetarias cuantificables.

En consecuencia, el activo intangible adquirido se reconocerá si cumple lo anteriormente enunciado, cuando la entidad lo reciba y este se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Ahora bien, respecto del documento soporte para reconocer un activo intangible adquirido, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable indica que las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o

aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Al respecto, se precisa que la CGN no establece de forma concreta los soportes para cada uno de los hechos económicos que pueden presentarse en las entidades, por cuanto ello corresponde establecerlo a cada una atendiendo a la naturaleza del hecho económico. Al respecto debe tenerse en cuenta que los soportes de contabilidad de origen externo que surgen de eventos transaccionales deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; y que los soportes de origen interno producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto.

Así mismo, la Norma establece que el sistema de información de las entidades deberá permitir identificar su trazabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

Así las cosas, le corresponde a la entidad identificar el documento o los documentos que respalden el hecho económico.

Pregunta 2: ¿En qué momento debe la entidad iniciar la amortización de software que está en etapa de desarrollo?

En concordancia con lo establecido en la Norma de activos intangibles, la amortización se inicia en el momento en que el activo se encuentra disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración. Por lo tanto, si el activo está en etapa de desarrollo, no debe ser objeto de amortización.

Pregunta 3: Si se reconocen en los estados financieros los desarrollos informáticos que están en etapa pre-productiva, ¿qué ocurre con aquellos que no avanzan a la etapa de producción y uso? ¿Cuánto tiempo debe esperarse para hacer el ajuste de su valor?

Sobre los desarrollos informáticos en etapa pre-productiva que fueron adquiridos a satisfacción por parte de la administración de la entidad o generados internamente, se debe tener en cuenta que, si estos corresponden a adiciones y mejoras de un activo intangible ya existente, incrementarán el costo de dicho activo. Esto, a su vez, impactará el cálculo de la amortización correspondiente, ajustándose conforme a las nuevas condiciones del activo.

Ahora bien, la entidad deberá evaluar y determinar, si respecto de los desarrollos informáticos en etapa pre-productiva tiene la intención y los recursos necesarios para continuar con el desarrollo del activo intangible. Por lo tanto, si la entidad determina sobre estos desarrollos que no tiene el control sobre los mismos, no espera obtener de ellos un

potencial de servicio o beneficios económicos futuros, ya sea mediante su uso o enajenación; deberán ser reconocidos como gastos en los estados financieros.

En relación con el tiempo necesario para realizar ajustes al valor de un activo intangible o desarrollo informático en etapa pre-productiva, la normativa contable no establece un periodo específico; sin embargo, en atención al principio de devengo, los hechos económicos se reconocerán cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Pregunta 4: ¿Cómo se identifica el costo de las herramientas informáticas desarrolladas por ingenieros contratados por nómina? ¿En qué momento debe incorporarse su costo a los estados financieros?

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se deben reconocer en el momento que surgen los derechos y obligaciones e inciden en los resultados del periodo contable, dando cumplimiento al principio de contabilidad pública de Devengo.

Para el reconocimiento de un activo intangible generado internamente, además de los requerimientos indicados en la respuesta a la primera pregunta, el activo generado internamente corresponderá al resultado de una fase de desarrollo, para lo cual, la entidad deberá realizar los procesos necesarios para diferenciar la fase de investigación de la fase de desarrollo de las herramientas informáticas objeto de su consulta. Lo anterior, teniendo en cuenta que, la fase de investigación consiste en la obtención de nuevos conocimientos, mientras que la fase de desarrollo es la aplicación de esos conocimientos para crear productos o procesos nuevos o mejorados

Ahora bien, la medición inicial del activo intangible generado internamente es el costo, el cual está conformado por todos los desembolsos realizados en la fase de desarrollo que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenden, entre otros, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible; no obstante, no forman parte del costo de los activos intangibles generados internamente, entre otros, los gastos administrativos u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso.

En consecuencia, de conformidad con el principio del devengo, la entidad reconocerá como parte del costo del activo intangible generado internamente en proceso de desarrollo, cuando consuma el potencial de servicio procedente de la labor prestada por el empleado, afectando la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Es de precisar que, si la entidad no puede diferenciar los desembolsos relacionados con los costos de beneficios a los empleados vinculados a la generación del activo intangible entre las fases de investigación y desarrollo, deberá reconocer todos estos rubros como gastos en el resultado del periodo en el que se incurrieron, en cumplimiento con el principio de devengo.

CONCEPTO No. 20241100038011 DEL 21-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable del convenio suscrito con ENTerritorio.

Doctor
 HARVEY OSWALDO GONZÁLEZ BERNAL
 Asesor
 Fondo de Programas Especiales para la Paz
 Departamento Administrativo de la Presidencia de la República-DAPRE
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010051232 del 08 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Las funciones Generales del Fondo de Programas para la Paz –FP-, descritas en la Ley 368 de 1997, Art. 11 en desarrollo de su objeto son las siguientes:

- a) Diseñar y desarrollar los planes, programas y estrategias dirigidas a la generación de comisiones y al logro y mantenimiento de la paz, de conformidad con las directrices que señale el Presidente de la República;
- b) Financiar y cofinanciar los planes, programas, estrategias e iniciativas por la paz;
- c) Diseñar y desarrollar los planes que conlleven a la habilitación y rehabilitación de los discapacitados víctimas de la violencia.

Mediante el artículo 14 de la Ley 434 de 1998, se adicionó el artículo 10 de la Ley 368 de 1997 estableciendo que, agregó al objeto ‘la financiación de las acciones que realicé el Consejero Nacional de Paz, así como los programas de paz encaminados a fomentar la reincorporación a la vida civil de los grupos alzados en armas, de acuerdo con la política de paz existente’

Dicho esto, se indica que el FP suscribió el convenio 565 de 2023 con ENTerritorio, cuyo objeto es: 'Realizar la gerencia integral, aportando con recursos humanos, técnicos y financieros en la implementación de acciones e iniciativas (sic) con organizaciones sociales, comunales y comunitarias, así como con entidades territoriales, mediante el fortalecimiento de capacidades, la apropiación social, el fortalecimiento a la economía popular y tejido social y la construcción de paz con enfoque territorial en los municipios priorizados por el Fondo de Programas Especiales para la Paz'.

De esta misma manera, en la cláusula tercera – valor del contrato y forma de pago, en su tercer párrafo indica: "Un valor de MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y UN MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y UN PESOS M/CTE (1.481.481.481,00), incluido IVA, correspondiente a la remuneración del servicio de gerencia por parte de ENTerritorio". (negrilla del texto, subrayado fuera de texto).

Así mismo en el ítem "FORMA DE DESEMBOLSO PARA EL DESARROLLO DE LOS PROYECTOS", de la misma cláusula, indica: 'Para la ejecución de los proyectos objeto del presente contrato, ENTerritorio administrara los recursos en una cuenta bancaria exclusiva que disponga para tal fin'.

Por otra parte, en la determinación de la forma de desembolso se indica: 'Es preciso señalar que el valor de la cuota de gerencia pactada se descontara sobre el valor total del presente contrato interadministrativo de la siguiente manera:

(...)

En este contexto es preciso señalar que a la fecha se presenta diferencia en la conciliación de operaciones recíprocas, dado que ENTerritorio reconoce el ingreso con crédito a la cuenta contable 439014 – Administración de proyectos-, entre tanto que el Fondo de Programas Especiales para la Paz reconoce el gasto con débito a la cuenta 511179001 – Honorarios-.

Ahora bien, la diferencia se presenta, por cuanto en las reglas de eliminación se señalan las siguientes cuentas recíprocas:

(...)

Para Fondo Paz, la cuenta contable 511179 –Honorarios- no se encuentra dentro de las reglas de eliminación.

Por lo anterior, se solicita concepto, en el sentido de indicar si la cuenta contable del ingreso (439014– Administración de proyectos) utilizada por ENTerritorio es la adecuada, o debe reclasificarla a otra cuenta contable de ingreso; o, si la cuenta contable del gasto utilizada por Fondo Paz es la adecuada, o debe reclasificarla a otra cuenta contable del gasto".

CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado en el concepto Número Único: 11001-03-06-000-2008-00013-00 de fecha 30 de abril de 2008, al referirse a los convenios de gerencia integral de proyectos suscritos por FONADE con otras entidades del Estado, precisó lo siguiente:

“iii. En los contratos celebrados por una entidad pública como contratante, en los que se entreguen dineros a título de pago del precio de un contrato, y a cambio se reciba un bien o servicio, como este último es el propietario del monto del pago recibido, por lo mismo lo es de los rendimientos financieros o intereses que produzca la inversión del precio recibido. En estos contratos, si hay un ‘precio anticipado’, una vez pagado pertenece al contratista y por lo mismo sus rendimientos (salvo pacto en contrario), pero si hay un ‘anticipo’, dado que se entiende como una forma de financiamiento, los rendimientos financieros pertenecen al contratante. El anticipo pasará a ser parte del precio, en la medida en que se amortice siguiendo las cláusulas del contrato.

iv. Por el contrario, si una entidad pública como contratante entrega unos dineros en administración, verbi gratia para ser invertidos, éstos no ingresan al patrimonio del contratista, y por lo mismo los rendimientos que lo acrecen son de la entidad contratante que es la propietaria del capital. En este caso, el precio del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o cualquier otra forma de retribución que se pacte.

(...)

En palabras del Dr. Sanz González:

‘En tal sentido se concreta la segunda línea de negocios de Fonade, que a diferencia de la tradicional administración financiera de recursos, o la fiducia pública, ofrece a sus clientes la posibilidad de la gerencia integral de proyectos, modalidad diferente a la anterior no solamente por su finalidad, sino por el régimen de responsabilidad que demanda, en donde, el control y los riesgos derivados de la ejecución del proyecto contratado, se asuman directa y de forma exclusiva por el contratista Fonade, compromiso que no es otro que la entrega del bien o servicio en las condiciones y bajo los requerimientos establecidos en el contrato.

‘(...)

‘Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, Fonade ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros

provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.’

(...)

La primera de las reglas de interpretación expuesta en el acápite anterior, consistía en que como la finalidad de los convenios interadministrativos es la de cumplir con los cometidos estatales de las entidades contratantes, en caso de duda en la interpretación de sus estipulaciones debía primar aquélla que sirviera de mejor manera a los fines públicos para los cuales se celebró el contrato. Una de las dudas generadas alrededor de los contratos de gerencia integral de proyectos, recae sobre el título mediante el cual se entregan los dineros a Fonade, pues se discute si es a manera de pago del precio del contrato o en administración de recursos, entonces tomar las cláusulas bajo la hipótesis de que es como pago del precio, aporta una mayor eficacia al convenio pues genera un mayor compromiso para Fonade porque está obligado a entregar el proyecto ejecutado, mientras que si se entiende que los dineros se aportan en administración, Fonade estaría obligado a efectuar su mejor esfuerzo para obtener el resultado, mas no para su entrega final.

Con el mismo razonamiento debe interpretarse la propiedad y la aplicación al proyecto, de los rendimientos financieros que produzca el precio del contrato recibido por Fonade, pues siendo propietario del precio también lo es de los rendimientos que produzca, y por lo mismo puede aportarlos al proyecto en virtud del artículo 3.7 transcrito, lo que nuevamente redundará más en beneficio de éste.

(...)

En la medida en que la obligación adquirida por Fonade en un convenio de Gerencia Integral de Proyecto, sea la de entregar plenamente ejecutado un proyecto, y por lo mismo responda de su ejecución por su cuenta y riesgo, los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los convenios corresponden a actos jurídicos generadores de obligaciones donde se persigue una finalidad de cooperación; las entidades públicas realizan convenios

interadministrativos atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos. Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos objeto de su consulta, se debe tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho.

En consecuencia, y en atención a que conforme a lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Lo cual implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo y, en consecuencia, cada entidad deberá definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

Ahora bien, con base en la información relacionada en la consulta e incluida en los antecedentes de este concepto, se observa que el convenio suscrito entre el Fondo de Programas para la Paz y ENTerritorio corresponde a una gerencia integral proyectos y, por lo tanto, se espera que ENTerritorio como entidad asume obligaciones de resultados, bajo su responsabilidad se obliga a entregar plenamente ejecutados los proyectos acordados en el contrato, garantizando por su cuenta y riesgo la ejecución de todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y recibe como contraprestación el monto fijado como valor del contrato.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede a indicar el tratamiento contable que deben atender las entidades:

1. Tratamiento contable de la entrega anticipada de recursos

El registro contable de la entrega de recursos dependerá de la naturaleza del desembolso; es decir, si tienen la condición de un pago anticipado o de un anticipo o si se trata del pago de obligaciones reconocidas previamente derivadas de la obtención de bienes o servicios.

El DAPRE registrará los recursos entregados a ENTerritorio con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos se entregan a título de anticipo, o un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, si los recursos se entregan a título de pago anticipado, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, dado que los recursos que se le asignan al Fondo PAZ provienen entre otras fuentes del Presupuesto General de la Nación.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106- CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por su parte, ENTerritorio homologará para efectos de reporte a la CGN los recursos recibidos en la cuenta destinada en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, asimismo, los homologará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, si los recibe a título de anticipo, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, si los recibe a título de pago anticipado.

2. Legalización de recursos por parte de ENTerritorio ante el DAPRE

Dado que desde el objeto del contrato se entiende que las actividades a realizar por parte del contratista están encaminadas a la implementación de acciones e iniciativas mediante el fortalecimiento de capacidades, la apropiación social, el fortalecimiento a la economía popular y tejido social y la construcción de paz con enfoque territorial en los municipios priorizados por el Fondo de Programas Especiales para la Paz, y que por estas actividades el DAPRE recibirá servicios que son ejecutados en los territorios, en su información financiera reconocerá a partir de los informes entregados por el contratista el gasto que corresponda.

Por lo tanto, el DAPRE debitará la subcuenta 542411-Subvención por programas con los hogares de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, dependiendo de la naturaleza de la entrega anticipada de recursos. Si el valor de los servicios recibidos excede los recursos girados, la diferencia la reconocerá acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Por su parte, para efectos del reporte, los ingresos recibidos por ENTerritorio se deben homologar en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del ingreso de la clase 4-INGRESOS, no es preciso definir una subcuenta y cuenta específica para el reporte de los ingresos derivados de la Gerencia Integral de Proyectos, toda vez que esta dependerá de las obligaciones pactadas para cada proyecto del convenio. Ahora bien, no es correcto usar la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-

OTROS SERVICIOS, puesto que, para los ingresos derivados de la ejecución de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos ENTerritorio no actúa como administrador de recursos.

Cabe recalcar que en la medida en que ENTerritorio reconozca ingresos también debe reconocer los costos asociados a los servicios prestados, para lo cual debe homologar el costo de ventas en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.

En este sentido, la conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas se presentará respecto a los recursos entregados de manera anticipada, mientras que el ingreso y el gasto no serán objeto de reporte como operación recíproca por cuanto no se encuentran vinculadas en las reglas de eliminación, establecidas por la CGN.

Por último, se recomienda que haya un flujo de información adecuado, oportuno y completo entre las entidades, para que los hechos económicos sean debida y oportunamente reconocidos, particularmente en las operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, para lo cual se sugiere que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

CONCEPTO No. 20241100038021 DEL 21-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Momento del reconocimiento de las cuentas por pagar

Doctor
ÁLVARO PÉREZ TIRADO
 Subdirector Administrativo y Financiero (E)
 Secretaría de Desarrollo Económico
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010051952 del 10 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“...nos permitimos solicitar muy amablemente un concepto técnico contable sobre la correcta aplicación del principio de devengo, al momento de reconocer una cuenta por pagar. Bajo este breve contexto ¿el reconocimiento debe realizarse con la fecha de expedición de la respectiva factura de venta o con la fecha de formalización de los documentos que generan las respectivas obligaciones a cargo de la entidad, de conformidad de las condiciones contractuales, certificada por el respectivo supervisor o interventor?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

70. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al

nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo.

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

87. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago" (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a

futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, el reconocimiento de los hechos económicos en los estados financieros se realizará cuando: a) el hecho cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo; b) tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y; c) se pueda medir con fiabilidad. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad, aun cuando en ocasiones la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad.

Adicionalmente, dicho Marco Conceptual define los pasivos como aquellas obligaciones presentes de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos; y señala que una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

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

En consecuencia, atendiendo al principio de devengo, las obligaciones derivadas de los contratos deben reconocerse como cuentas por pagar en el momento en que la entidad las adquiera, es decir, en el momento en que surjan a la vida jurídica y estén en cabeza de la entidad, porque es en dicho momento en que se tiene una obligación de la cual se espera la salida de un flujo financiero.

Así las cosas, se precisa que para efectos contables el reconocimiento de las cuentas por pagar, de que trata su consulta, deberá realizarse en la medida en que surjan las obligaciones con ocasión al recibo, por parte de la entidad, de los bienes o de los servicios contratados con los terceros, mediante el documento idóneo definido por la entidad; y no con la suscripción del contrato, ni con la expedición de las facturas, u otros documentos, que en esencia no son soporte del recibo del bien o del servicio contratado, sino que pueden corresponder a requisitos tributarios o administrativos.

CONCEPTO No. 20241100038231 DEL 21-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de multa emitida por el DNP.

Doctora
 YURAIMA LINDO PINTO
 Profesional Universitario
 Alcaldía de Riohacha
 Riohacha, La Guajira

Con el propósito de atender la comunicación radicada con el N° 20240010051712 del 09 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente, me dirijo a ustedes, para que por favor se sirvan en indicarme, las normas, doctrinas, procedimientos y dinámicas que se tienen que atender para aplicar la retención en la fuente en el momento de realizar la orden de pago y pago de una sentencia judicial, derivadas de una relación laboral.

El caso es que tenemos que imputar las cuentas correspondientes a esta operación y existe la incertidumbre si tenemos o no que aplicar retención, la sentencia es sobre una licencia de maternidad.

2. Caso: Como es de su conocimiento esta entidad tiene una partida recíproca con el DNP, por \$28.039.276.144 es por una multa que el DNP, aplicó a la Alcaldía de Riohacha, según RESOLUCIÓN NÚMERO 3248 (29 NOV. 2022) del DNP. ese recurso fue girado en el bienio 2018-2019 del SGR y la multa fue aplicada en el 2022, en diciembre de ese año se reflejó la partida recíproca en las cxc por multas, del DNP. el proyecto está ejecutándose, y se han realizado pagos parciales al contratista.

Respecto a este caso solicito muy respetuosamente me indiquen que debo hacer contablemente”.

A través de comunicación telefónica del 21 de noviembre de 2024, la doctora Yuraima indica que respecto al segundo punto de la consulta únicamente se requiere el registro contable para el reconocimiento de la multa que se encuentra en firme por parte del DNP y no sobre hechos económicos relacionados con los contratistas.

CONSIDERACIONES

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

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

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

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

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

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

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

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

1. Retenciones en el pago de sentencias.

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

En ese sentido, respecto a las normas, doctrinas, procedimientos y dinámicas que se tienen que atender para aplicar la retención en la fuente en el momento de realizar la orden de pago y pago de una sentencia judicial, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre este asunto, por lo cual, se informa que se dio traslado de la

solitud a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante el radicado CGN N° 20241030033451 del 11 de octubre de 2024.

2. Tratamiento contable de multa emitida por el DNP.

Atendiendo al principio de Devengo del Marco Conceptual, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable; con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. Asimismo, el Marco Conceptual define los pasivos como las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero que, para su cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

En este sentido, cuando el acto administrativo que impone la multa se encuentre en firme, es decir, que no proceden recursos en su contra, la entidad registrará la obligación mediante un débito en la subcuenta 589025-Multas y sanciones de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249045-Multas y sanciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Lo anterior, en atención a que una vez en firme el acto administrativo en el que se establece una obligación a cargo de la entidad, se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Cuando se efectúe el pago de la multa, la entidad debitará la subcuenta 249045-Multas y sanciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente

CONCEPTO No. 20241100038571 DEL 27-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Bienes históricos y culturales Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes a título traslativo Tratamiento contable de bienes entregados en comodato por un periodo no sustancial de la vida económica del activo

Doctora
 MARYSOL GUERRA LEGUIZAMÓN
 Coordinadora
 Universidad Pedagógica Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010052742 del 16 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) me permito solicitar su orientación para conocer el tratamiento contable de dos hechos económicos en la Universidad:

1. Destinación definitiva a título traslativo de dominio del bien inmueble Castillo Marroquín (con clasificación de valor histórico y arquitectónico) de la Sociedad Activos Especiales SAE S.A.S a la Universidad Pedagógica Nacional, se requiere orientación del registro contable del inmueble, si es factible que se realice por medio de avalúo técnico u otro mecanismo, así mismo, si es necesario la identificación y separación de activos que integran el inmueble para fijar las vidas útiles (aparte de la edificación y el terreno, bienes muebles, obras de arte, equipos, entre otros).

2. Celebración de contrato de comodato entre la Sociedad Activos Especiales SAE S.A.S (Comodante) y la Universidad Pedagógica Nacional (Comodatario) de dos bienes inmuebles para ampliación de oferta académica, por el término de duración de 60 meses,

se requiere orientación sobre los registros contables y los métodos (avalúo técnico u otro) para asignar los valores a cada inmueble”.

CONSIDERACIONES

El Título VI del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, sobre la tradición, establece:

“ARTICULO 740. DEFINICION DE TRADICIÓN. La tradición es un modo de adquirir el dominio de las cosas, y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo. Lo que se dice del dominio se extiende a todos los otros derechos reales.

(...)

ARTICULO 745. TITULO TRASLATICIO DE DOMINIO. Para que valga la tradición se requiere un título traslaticio de dominio, como el de venta, permuta, donación, etc

Se requiere, además, que el título sea válido respecto de la persona a quien se confiere. Así el título de donación irrevocable no transfiere el dominio entre cónyuges” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el Título XXIX del Código Civil, sobre el Comodato o préstamo de uso, indica:

“ARTÍCULO 2200. DEFINICIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa” (Subrayado fuera del texto).

La Resolución No 490 de 2024 emitida por la Sociedad de Activos Especiales S.A.S., por medio de la cual se destina definitivamente un bien inmueble a la Universidad Pedagógica Nacional, señala:

“CONSIDERANDO

(...)

Que el artículo 91 de la ley 1708 de 2014, determina la forma en la que deben administrarse y destinarse los bienes del FRISCO, entre ellos, determina, el cumplimiento

de las destinaciones específicas previstas en la ley, las cuales corresponden a aquellas disposiciones que consagran a favor de entidades públicas o programas del estado.

Que el artículo 2.5.5.11.7 del Decreto Único Reglamentario 1068 de 2015, estableció que 'La asignación definitiva de los predios rurales extintos se realizará por el Administrador del FRISCO, para lo cual expedirá el respectivo acto de asignación definitiva, que servirá de título traslativo de dominio del bien a favor de las entidades beneficiarias'

(...)

RESUELVE

ARTÍCULO PRIMERO: DESTINAR EN FORMA DEFINITIVA A TITULO TRASLATIVO DE DOMINIO, a la Universidad Pedagógica Nacional identificada con NIT 899.999.124-4 los siguientes inmuebles, cuyas áreas, cabidas y linderos se encuentran enunciados en los respectivos certificados de Tradición y Libertad: (...)” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a)

usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se

prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites

legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

11.2. Medición inicial

(...)

12. Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

(...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

12.2. Medición inicial

(...)

9. Cuando se adquiera un bien histórico y cultural en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Respecto al control, el referido marco conceptual señala que para determinar quién ostenta el control se debe evaluar aspectos como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato, las partes involucradas deberán realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado.

Pregunta 1. Destinación definitiva a título traslativo de dominio de un bien inmueble

La Resolución No. 490 de 2024 emitida por la Sociedad de Activos Especiales S.A.S., indica que se destina definitivamente a título de traslativo de dominio en favor de la Universidad Pedagógica Nacional los inmuebles identificados con folio de matrícula No. 50N-153572, 50N-371467, 50N-251602 y 50N-241126, sin que la entidad beneficiaria deba pagar un valor por dicha transferencia.

Por lo anterior, la Universidad deberá reconocer los activos recibidos sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido, de manera individual dependiendo de la naturaleza de los activos y la destinación o uso que la entidad establezca para estos. Es decir, los activos que la entidad reciba se reconocerán como propiedades, planta y equipo, bienes de uso público, o bienes históricos

y culturales, entre otros activos, si cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual y la Norma respectiva de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, la medición inicial de los activos que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo, se realizará conforme a la Norma que le aplique al activo de acuerdo con su naturaleza y uso, de conformidad con el párrafo anterior. Así las cosas, las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público, o Bienes históricos y culturales, señalan que los bienes recibidos sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo se medirán conforme a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En consecuencia, la universidad medirá dicha transferencia por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición; en caso de que no sea factible obtener alguna de estas mediciones, la universidad podrá medir el activo por el valor en libros que tenía este en la entidad que transfirió el bien.

Pregunta 2. Contrato de comodato

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Además, con respecto al control, el referido Marco determina que se deben evaluar varios aspectos, señalados ya al inicio de estas conclusiones.

En este sentido, para efectos de establecer cuál de las dos entidades (comodante y comodatario) tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, es necesario considerar:

- si el contrato de comodato corresponde a un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- determinar la entidad que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- definir la entidad que tiene la capacidad de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- verificar la entidad que asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- validar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Para el caso objeto de la consulta, dado que el comodante no transfiere el potencial de servicios o los beneficios económicos futuros de los activos por un tiempo sustancial de la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla el bien, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Ahora bien, para efectos de control, la entidad comodataria podrá registrar el hecho económico en cuentas de orden acreedoras, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO No. 20241120034311 DEL 23-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la contribución de la Comisión de Regulación de Comunicaciones

Doctora
 DIANA GISSELA WILCHES TORRES
 Directora Administrativa y Financiera
 Comisión de Regulación de Comunicaciones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010036902 del 18 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La ley 1778 de 2019, ‘Por la cual se moderniza el Sector de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones -TIC, se distribuyen competencias, se crea un Regulador Único y se dictan otras disposiciones’, establece en su artículo 15, que la Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC), es una Unidad Administrativa Especial, del orden nacional, con independencia administrativa, técnica, patrimonial, presupuestal, y con personería jurídica, la cual forma parte del Sector administrativo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. (...)

(...)

En virtud del artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, modificado por el artículo 20 de la Ley 1778 de 2019, todos los proveedores sometidos a la regulación de la Comisión de Regulación de Comunicaciones, en adelante CRC, con excepción de los servicios comprendidos por el Servicio Postal Universal que preste el Operador Postal Oficial, deberán pagar una contribución anual que se liquidará sobre los ingresos brutos, que obtengan en el año anterior a aquel al que corresponda la contribución, por la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones (excluyendo terminales) o por la prestación de servicios postales, y cuya tarifa, que será fijada para cada año por la propia CRC, no podrá exceder del uno coma cinco por mil (0,15%).

El literal f) del artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, adicionado por el artículo 20 de la Ley 1978 de 2019, determina que la CRC establecerá los procedimientos para la liquidación y pago de la Contribución. Adicionalmente, otorga a la CRC la competencia para ejercer las funciones de fiscalización, imposición de sanciones y cobro coactivo.

Por su parte, el literal g) del citado artículo establece: 'En caso de generarse excedentes, una vez queden en firme las declaraciones de la contribución a la CRC, tales montos se incorporarán en el proyecto del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal con el fin de que sean abonados a las contribuciones del siguiente periodo, lo cual se reflejará en una disminución del valor anual de la contribución'.

De acuerdo con la tarifa establecida por la CRC mediante Resolución anual, los regulados presentan la declaración de la Contribución, por lo que, contablemente la Comisión reconoce una Cuenta por Cobrar contra el Ingreso; con el pago que realiza el operador de dicha declaración, contablemente se reconoce el recaudo en el Banco contra la Cuenta por Cobrar.

(...)

Al cierre de cada vigencia, la Entidad determina los excedentes de contribución que se calculan de acuerdo con el formato anexo, los cuales, contablemente se reconocen en la cuenta 291013 "Contribuciones" afectando la subcuenta 4195 "Devoluciones o Descuentos"; presupuestalmente, no se realiza ninguna afectación.

Ahora bien, en cumplimiento de lo establecido en el literal g) del artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, la Entidad anualmente incorpora al presupuesto de la vigencia los excedentes de Contribución de las declaraciones que se encuentran en firme (de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario), realizando la imputación presupuestal en el SIIF Nación, en el rubro denominado 3-1-01-2-10 "Recursos de Balance".

Teniendo en cuenta lo anterior, comedidamente solicitamos aclaración respecto al procedimiento contable para el reconocimiento de los excedentes de contribución incorporados al presupuesto de cada vigencia, toda vez que en el concepto No. 20202000019131, no es clara esta situación y/o momento de reconocimiento y los registros respectivos.

Así las cosas, la CRC se permite manifestar las siguientes inquietudes:

¿Este reconocimiento se debe realizar afectando la cuenta 3109 'Resultados de Ejercicios Anteriores' (ingreso de vigencias anteriores), o se debe afectar el Ingreso de la Vigencia Actual? (...)"

Con el fin de aclarar la dinámica operativa de los excedentes de contribución de la Comisión de Regulación de Comunicaciones, el 16 de septiembre de 2024 se realizó la mesa de trabajo con la entidad, en la cual se concluyó:

- La ley 1978 de 2019 faculta a la CRC para hacer uso de los excedentes que se generan por la contribución con el fin de que estos recursos sean usados en vigencias posteriores y que hasta la fecha han atendido a lo expuesto por la CGN en el concepto 20202000019131 de 2020.

- La consulta aborda dos temas: el presupuestal, que se encuentra asociado al formato incluido en la consulta, y el contable.

- En cuanto al tema presupuestal, la ley 1978 de 2019 señala que para la determinación de la tarifa de la contribución, la CRC deberá tener en cuenta el costo presupuestado del servicio de regulación para el respectivo año, y atender los literales del artículo 24 de la citada Ley; en donde el literal g indica: "g) En caso de generarse excedentes, una vez queden en firme las declaraciones de la contribución a la CRC, tales montos se incorporarán en el proyecto del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal con el fin de que sean abonados a las contribuciones del siguiente periodo, lo cual se reflejará en una disminución del valor anual de la contribución". Por lo tanto, los excedentes de la contribución de acuerdo con el formato adjunto a la consulta están asociados al ámbito presupuestal, porque contiene información sobre proyecciones y reservas presupuestales; y es un insumo para determinar la tarifa de la contribución.

- Respecto al tema contable, si en el periodo hubo utilidad o pérdida del ejercicio, este resultado se verá reflejado al final del periodo en los resultados del ejercicio contable, el cual se trasladará a resultados acumulados.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece:

"Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría" (Subrayado fuera del texto).

La Ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, indica:

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

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

(...)

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

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

La Ley 1341 de 2009 por la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones TIC, se crea la Agencia Nacional de Espectro y se dictan otras disposiciones, indica:

“ARTÍCULO 24. Contribución a la CRC. Con el fin de recuperar los costos del servicio de las actividades de regulación que preste la Comisión de Regulación de Comunicaciones, todos los proveedores sometidos a la regulación de la Comisión, con excepción del Operador Postal Oficial respecto de los servicios comprendidos en el Servicio Postal Universal, deberán pagar una contribución anual que se liquidará sobre los ingresos brutos, que obtengan en el año anterior a aquel al que corresponda la contribución, por la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones, excluyendo terminales, o por la prestación de servicios postales, y cuya tarifa, que será fijada para cada año por la propia Comisión, no podrá exceder hasta el uno coma cinco por mil (0,15%).

(...)

Para la determinación de la tarifa, la Comisión deberá tener en cuenta el costo presupuestado del servicio de regulación para el respectivo año, y atenderá las siguientes reglas:

a) (...)

c) La Comisión realizará una estimación de los ingresos brutos de los contribuyentes con base en la información con que cuente al momento de expedir la resolución mediante la cual fije la tarifa. Esta información podrá provenir, entre otras fuentes, de la información suministrada por los contribuyentes o de cruces de información con otras entidades.

(...)

e) La suma a cargo de cada contribuyente equivaldrá a aplicar la tarifa fijada por la CRC a la base gravable establecida en el inciso primero de este artículo.

f) Corresponderá a la CRC establecer los procedimientos para la liquidación y pago de la contribución, (...)

g) En caso de generarse excedentes, una vez queden en firme las declaraciones de la contribución a la CRC, tales montos se incorporarán en el proyecto del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal con el fin de que sean abonados a las contribuciones del siguiente periodo, lo cual se reflejará en una disminución del valor anual de la contribución.

h) Los excedentes de contribución que se hayan causado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Ley y cuyas declaraciones se encuentren en firme a la promulgación de la presente Ley, serán utilizados en su totalidad para financiar parte del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal. (...)" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

(...)

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

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB), así: “Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es importante precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación tenga

tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, y por lo tanto los resultados no pueden ser iguales entre sí.

Ahora bien, por mandato constitucional y legal contemplado en el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN le están asignadas entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas contables que deben regir en el país para el sector público, así como emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN. Así las cosas, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre el procedimiento para la incorporación, en el proyecto del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal, de los excedentes de la contribución de la Comisión de Regulación de Comunicaciones (en adelante CRC), estipulados en el literal g del artículo 24 de la Ley 1341 de 2009.

En consecuencia, a continuación, se establece el tratamiento contable por parte de la CRC, del ingreso por la contribución:

- Reconocimiento del ingreso por contribución

El Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos.

En ese orden de ideas, para el reconocimiento del ingreso de la contribución, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad, la CRC registrará un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, cuando se realice el recaudo la CRC debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, si los recursos se reciben en cuentas bancarias de la entidad, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si los recursos se reciben por parte de la tesorería

centralizada; y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

- Reconocimiento de saldos a favor que puedan surgir, una vez las declaraciones de contribución queden en firme y puedan descontarse dichos valores de la declaración del periodo siguiente.

Si se determinan saldos a favor de los proveedores sometidos a la regulación de la CRC, una vez las declaraciones de contribución queden en firme, la Comisión debe proceder a reconocer tal hecho económico mediante un débito en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) y un crédito en la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, lo enunciado en el literal g) del artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, corresponde a uno de los aspectos que la CRC deberá tener en cuenta para la determinación de la tarifa del servicio de regulación para el año siguiente; más no corresponde a una utilidad o excedente de un ejercicio contable; por lo que, no corresponderá realizar ningún reconocimiento en la información financiera del excedente presupuestal que se genere.

Por último, el presente concepto deroga el concepto con radicado CGN N° 20202000019131 del 21 de abril de 2020.

CONCEPTO No. 20241100039611 DEL 03-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Aplicación del principio de devengo Cancelación de obligaciones por parte de la tesorería centralizada

Señores

AGENCIA PARA LA REINCORPORACIÓN Y LA NORMALIZACIÓN - ARN
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100054252 del 23 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Reconocimiento contable de ingresos sin contraprestación de la Agencia para la Reincorporación y Normalización ARN: Teniendo en cuenta que el marco normativo para entidades de gobierno - Resolución 533 de 2015, indica en el Catálogo General de Cuentas que el tratamiento de reconocimiento de los ingresos, en este caso para la entidad a través de los Fondos Recibidos por Operaciones Interinstitucionales (Fuente generadora del 95% del total de ingresos de la entidad) cuenta 4705, SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. 2- El valor de los reintegros efectuados por las entidades a las tesorerías centralizadas dentro del período contable en que los fondos fueron recibidos. Y SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos recibidos por la entidad. 2- El valor de la cancelación de obligaciones con recursos de los fondos administrados por la tesorería centralizada (Este último registro de la ARN) Y que a partir de este la entidad, reconoce los ingresos una vez es asignado mensualmente el Plan Anualizado de Caja - PAC por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público MHCP, realizando un primer registro contable al momento de recibir la obligación: Gasto-Débito Vs CXP-Crédito Y un segundo registro cuando es asignado el PAC: CXP-Débito Vs Ingreso 4705-crédito, se presenta que cuando no se asigna oportunamente PAC, los gastos reconocidos superan el valor de los ingresos, reflejando pérdidas en el resultado del ejercicio, concentradas en el mes de diciembre cuando quedan pendientes cuentas por pagar de una vigencia a otra y a su vez en contravía al principio de devengo en el cual se reconoce

contablemente el ingreso independiente del momento en que se haga efectivo el flujo de caja.

¿Este reconocimiento contable es correcto o cual sería el registro contable del ingreso independiente del momento en que se asigna el PAC, a fin de dar cumplimiento al principio de devengo y evitando el impacto de pérdida reflejado en el estado financiero?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, contempla:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

(...)

1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1.1. Pagos

(...)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establece que la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS se acredita por “2- El valor de la cancelación de obligaciones con recursos de los fondos administrados por la tesorería centralizada”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que el objetivo de la información financiera de propósito general está orientado a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios, por lo que deberá elaborarse conforme a lo definido en el Marco Conceptual y en las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable. Dentro de estos principios de contabilidad se contempla el de causación o devengo.

El principio del devengo definido en el Marco Conceptual señala que la entidad debe reconocer los hechos económicos en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Lo anterior, con independencia de que se disponga de los recursos para el pago.

En este sentido, el reconocimiento señalado en su consulta atiende al principio del devengo, al reconocer la obligación con el proveedor de bienes y servicios, y a lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, ya que solo hasta cuando la tesorería centralizada cancele al beneficiario final las obligaciones adquiridas por la entidad, esta última podrá debitar el pasivo correspondiente y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, reconociendo la operación interinstitucional.

Cabe resaltar la importancia de mantener un adecuado flujo de información entre las entidades involucradas, en cada uno de los momentos de reconocimiento de la información; de manera que el registro contable aplicado por cada una de ellas coincida con los parámetros establecidos y así evitar disparidades en la información presentada en sus estados financieros y en los reportes de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20241100039981 DEL 06-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones con contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos derivados de la Política de Gratuidad en la Matrícula de educación superior de la Ley 2307 de 2023

Doctor
 ELICEO SUÁREZ PINTO
 Contador
 Tecnológico de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010054362 del 23 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El beneficio que se otorga en el marco de la Política de Gratuidad en la Matrícula consiste en el pago del valor de la matrícula ordinaria neta de los estudiantes de programas de pregrado de las IES públicas, con cargo a los recursos que el Gobierno Nacional (en cabeza del Ministerio de Educación Nacional) destine, durante los periodos a cubrir en los términos del presente reglamento. En esencia, no es el estudiante mismo quien paga el costo de matrícula a la IES, sino que dicho valor es pagado por el Ministerio de Educación, una vez se valida el cumplimiento de requisitos de cada uno de los estudiantes, por ende, los recursos transferidos por la política representan para la IES el recaudo efectivo del concepto de matrícula por la prestación del servicio educativo a cada uno de los beneficiarios.

De manera muy respetuosa solicito a la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre el tratamiento contable que se le debe dar a los recursos que reciben las IES y que son girados por el Ministerio de Educación Nacional como pago de la matrícula ordinaria neta de los estudiantes de programas de pregrado beneficiados con dicha política y que los registran en la cuenta 54 como transferencias, con miras a definir un tratamiento unificado en las IES públicas y en el mismo Ministerio y evitar diferencias en operaciones

recíprocas, sobre todo en lo referente a reconocimiento de ingresos con contraprestación o sin contraprestación.

Es importante precisar que en las IES públicas los estudiantes de pregrado beneficiarios de la Política de Gratuidad en la Matrícula representan la mayoría de su población matriculada y, por ende, de los ingresos propios por servicios educativos de la IES que dan lugar al reconocimiento de ingresos con contraprestación en la medida que se forma al estudiante, aspecto que representa la razón de ser de las IES en cuanto a su misionalidad, por lo tanto consideramos deben ser registrados por las IES en la cuenta 4305 Servicios educativos”.

CONSIDERACIONES

La Ley 2307 de 2023, por la cual se establece la gratuidad en los programas de pregrado en las instituciones de educación superior públicas del país y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 1. Objeto. La presente ley establece los lineamientos para regular la gratuidad en los programas de pregrado en las instituciones de educación superior públicas del país, con el fin de eliminar barreras de acceso y garantizar la permanencia educativa”.

El Decreto 1075 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, señala:

“SECCIÓN 5

POLÍTICA DE GRATUIDAD

SUBSECCIÓN 1

GENERALIDADES

(...)

ARTÍCULO 2.5.3.3.5.3. Descripción del beneficio. El beneficio que se otorga en el marco de la Política de Gratuidad consiste en el pago por parte del Gobierno Nacional del valor de la matrícula ordinaria neta de los estudiantes de programas del nivel técnico profesional tecnológico y profesional universitario de las instituciones de educación superior públicas, según los periodos a cubrir autorizados por el Ministerio de Educación Nacional para cada programa.

(...)

PARÁGRAFO 1. La matrícula ordinaria neta corresponde al valor inicialmente liquidado por las instituciones de educación superior públicas por concepto de matrícula, menos la aplicación de los descuentos o apoyos a los que el estudiante tenga derecho tales como: ejercicio del sufragio, becas, apoyos de las entidades territoriales y de las mismas instituciones de educación superior públicas u otras fuentes o conceptos. Este valor no incluye el pago de derechos pecuniarios por cursos intersemestrales, derechos de grado, cobros complementarios, extraordinarios, extemporáneos administrativos, ni ningún otro derecho pecuniario o concepto que no esté explícitamente contemplado en el presente reglamento.

(...)

ARTÍCULO 2.5.3.3.5.4. Duración del beneficio. La duración del beneficio corresponde al número de periodos académicos a cubrir por parte de la Política de Gratuidad en la matrícula, de acuerdo con la metodología que se establezca en el Reglamento Operativo, la cual considerará la información del registro calificado del programa académico y los periodos adicionales como medida para garantizar la permanencia y graduación en educación superior.

(...)

SUBSECCIÓN 3

REQUISITOS E IMPLEMENTACIÓN

(...)

ARTÍCULO 2.5.3.3.5.12. Causales de terminación del beneficio. Las siguientes son causales de terminación del beneficio de la Política de Gratuidad en la matrícula:

1. Por cumplimiento de la duración del beneficio según el artículo 2.5.3.3.5.4 del presente decreto.
2. Cuando el beneficiario(a) haya accedido a la Política de Gratuidad en la matrícula con información no veraz, o con documentos adulterados.
3. Cuando pierda la condición de estudiante de acuerdo con los reglamentos internos de las instituciones de educación superior públicas.
4. Obtener un título de profesional universitario.
5. Por fallecimiento del(la) estudiante.

SUBSECCIÓN 4

ASIGNACIÓN Y SEGUIMIENTO DE RECURSOS

(...)

ARTÍCULO 2.5.3.3.5.16. Transferencias de recursos a las instituciones de educación superior públicas. El Ministerio de Educación Nacional transferirá directamente a cada institución de educación superior pública los aportes programados para atender el pago del valor de la matrícula ordinaria neta en cada periodo académico de los beneficiarios de la Política de Gratuidad en la matrícula, conforme al procedimiento que la Junta Administradora establezca en el reglamento operativo” (Subrayado fuera del texto).

El Reglamento Operativo de Julio de 2024, sobre la política de gratuidad en la matrícula de los programas de pregrado de las instituciones de educación superior públicas del Ministerio de Educación Nacional, establece:

“Artículo 12. Procedimiento para validación de cumplimiento de requisitos de acceso. La validación del cumplimiento de requisitos de acceso se realizará a los(as) estudiantes que no son beneficiarios de la Política de Gratuidad en la Matrícula con base en el reporte de información que realicen las IES en las diferentes plantillas del SNIES dispuestas para tal fin.

(...)

Una vez se concluya el proceso anterior se deberá realizar lo siguiente:

1. La IES pública cargará la plantilla de caracterización durante el mes siguiente al cierre de la matrícula financiera.
2. El Ministerio de Educación Nacional validará la información reportada por la institución de educación superior pública en la plantilla de caracterización y le informará a cada institución el resultado de los procesos de validación de requisitos de acceso a la Política de Gratuidad en la Matrícula.
3. El Ministerio de Educación Nacional y la institución de educación superior pública conciliarán el reporte de validación de requisitos de los estudiantes y suscribirán el acta de cierre correspondiente, en la que quedará constancia de los estudiantes que cumplen y no cumplen los requisitos de acceso a la Política de Gratuidad en la Matrícula.

(...)

Artículo 13. Renovación del beneficio. Para renovar el beneficio de la Política de Gratuidad en la Matrícula los estudiantes deberán cumplir con los siguientes requisitos:

(...)

La renovación del beneficio de la Política de Gratuidad en la Matrícula se realizará mediante el siguiente procedimiento:

1. La institución de educación superior pública cargará la plantilla de caracterización durante el mes siguiente al cierre de la matrícula financiera.
2. El Ministerio de Educación Nacional validará la información reportada por la institución de educación superior pública en la plantilla de caracterización y le informará a cada institución el resultado de la renovación del beneficio.
3. El Ministerio de Educación Nacional y la institución de educación superior pública conciliarán el reporte de validación de requisitos de los estudiantes y suscribirán el acta de cierre correspondiente, en la que quedará constancia de los estudiantes que cumplen y no cumplen los requisitos de renovación de la Política de Gratuidad en la Matrícula.

(...)

Artículo 15. Causales de terminación del beneficio. Las siguientes son las causales de terminación del beneficio de la Política de Gratuidad en la Matrícula:

- a) Por cumplimiento de la duración del beneficio según el presente reglamento.
- b) Cuando el beneficiario(a) haya accedido a la Política de Gratuidad en la Matrícula con información no veraz, o con documentos adulterados.
- c) Cuando pierda la condición de estudiante de acuerdo con los reglamentos internos de las IES, la cual deberá informarlo al Ministerio de Educación Nacional a través de la plantilla de caracterización.
- d) Obtener un título de profesional universitario.
- e) Por fallecimiento del estudiante.

(...)

Artículo 16. Giro de recursos. Para el giro de los recursos las IES públicas, se adelantará el siguiente procedimiento para cada periodo académico:

El Ministerio de Educación Nacional informará a cada IES pública el tope máximo de recursos para el siguiente periodo, para lo cual se tendrá en cuenta el número de beneficiarios(as) antiguos que se encuentran habilitados para renovar el beneficio, el número de estudiantes nuevos (cupos adicionales) a cubrir y el incremento esperado en el valor de matrícula neta.

1. Una vez sea informado a cada IES pública el valor total de recursos asignados para el siguiente periodo, el representante legal o su delegado allegará al Ministerio de Educación

Nacional, por el medio que este disponga, una certificación que contendrá la siguiente información:

(...)

d. El requerimiento del 80% del recurso para implementar la Política de Gratuidad en la Matrícula.

(...)

2. Previa validación de la certificación y la generación del correspondiente Concepto Técnico desde la Subdirección de Apoyo a la Gestión de las IES, el Ministerio de Educación Nacional solicitará a la Junta Administradora de la Política de Gratuidad en la Matrícula la aprobación de giros. Una vez los mismos sean aprobados por dichas instancias se tramitará el desembolso del 80% de los recursos asignados por esta fuente a cada IES pública durante el primer mes del periodo académico.

3. Cada IES pública recibirá un segundo desembolso correspondiente al monto restante de los recursos requeridos para el respectivo periodo académico, previa aprobación de la Junta Administradora de la Política de Gratuidad en la Matrícula y el cumplimiento de las siguientes actividades:

a. La validación por parte del Ministerio de Educación Nacional de la información reportada en el SNIES por la IES pública, conforme a lo establecido en el presente Reglamento.

b. La conciliación entre la IES pública y el MEN referente a los beneficiarios(as), valores proyectados y ejecutados para el respectivo periodo académico en el marco de la política de gratuidad en general.

Parágrafo 1. Concluida la conciliación de recursos se firmará un acta de cierre del periodo académico entre el Ministerio de Educación Nacional y las IES dejando en claro la relación de estudiantes beneficiarios(as) y el monto de recursos entregados por el Ministerio de Educación Nacional. Se espera que esta acta quede en firme durante el mismo periodo académico, de tal manera que la asignación y giro de recursos del siguiente periodo académico no se retrase.

(...)

Parágrafo 4. Si, conforme con las disposiciones de cada una de las IES públicas, un estudiante beneficiario(a) de la Política de Gratuidad aplaza, reserva cupo o se retira en un lapso que implique la devolución total de su matrícula neta, ese valor será informado por la IES pública al Ministerio de Educación Nacional para que no sea girado a la Institución. En estos casos se considerará que el estudiante no ha hecho uso efectivo de uno de los periodos que cubre la Política de Gratuidad en la Matrícula.

Parágrafo 5. En el evento de que el o la estudiante haya pagado con recursos propios el valor de la matrícula neta antes de la asignación del beneficio por parte del Ministerio de Educación Nacional, el monto deberá ser reintegrado al beneficiario (a) en su totalidad por la IES de acuerdo con sus procedimientos internos” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

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

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

(...)

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

4.2. Medición

(...)

14. Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo, o por el valor de la obligación que surja en la ejecución del contrato o convenio" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De la Ley 2307 de 2023, del Decreto 1075 de 2015 y del Reglamento Operativo de Julio de 2024, se destaca que:

i) El beneficio que se otorga en el marco de la Política de Gratuidad en la Matrícula consiste en el pago del valor de la matrícula ordinaria neta de los estudiantes de programas de pregrado de las Instituciones de Educación Superior (IES) públicas.

ii) Las IES recibirán directamente del Gobierno Nacional a través del Ministerio de Educación Nacional (MEN), los aportes programados para atender el pago del valor de la matrícula ordinaria neta en cada periodo académico.

iii) Los beneficiarios del pago de la matrícula ordinaria neta son los estudiantes de los programas de pregrado de las IES públicas que cumplan con los requisitos establecidos en la normativa vigente y de otros fondos del Gobierno Nacional.

iv) El MEN y cada IES pública conciliarán el reporte de validación de requisitos de los estudiantes y suscribirán el acta de cierre correspondiente, en la que quedará constancia de los estudiantes que cumplen y no cumplen los requisitos de acceso a la Política de Gratuidad en la Matrícula.

v) El MEN informará a cada IES pública el tope máximo de recursos para el siguiente periodo, para lo cual se tendrá en cuenta el número de beneficiarios antiguos que se encuentran habilitados para renovar el beneficio, el número de estudiantes nuevos (cupos adicionales) a cubrir y el incremento esperado en el valor de matrícula neta.

vi) Con la validación de la certificación enviada por la IES al MEN y la generación del correspondiente Concepto Técnico desde la Subdirección de Apoyo a la Gestión de las IES, el MEN solicitará a la Junta Administradora de la Política de Gratuidad en la Matrícula la aprobación de los giros.

vii) Con la aprobación de los giros se tramitará el desembolso del 80% de los recursos asignados por esta fuente a cada IES pública durante el primer mes del periodo académico.

viii) Cada IES pública recibirá un segundo desembolso correspondiente al monto restante de los recursos requeridos para el respectivo periodo académico, previa aprobación de la Junta Administradora de la Política de Gratuidad en la Matrícula y el cumplimiento de las actividades establecidas en el numeral 3 del artículo 16 del Reglamento Operativo.

Por otra parte, el principio de contabilidad de devengo definido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Así las cosas, las IES públicas deberán reconocer los hechos económicos generados por la prestación de los servicios de educación cuando tienen el derecho al cobro por la prestación de los mismos. Al respecto, es preciso señalar que los recursos que reciben las IES del MEN en el marco de la Política de Gratuidad, son dirigidos a pagar la matrícula neta de los estudiantes beneficiarios. Por lo tanto, su tratamiento contable, se realizará de conformidad con los criterios establecidos en la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación.

Ahora bien, la Norma de gastos de transferencias y subvenciones define que se reconocerán como subvenciones los activos monetarios que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio. Por lo tanto, los recursos que entrega el MEN en el marco de la Política de Gratuidad, los reconocerá como una subvención, por cuanto, son recursos dirigidos a pagar la matrícula ordinaria neta de los estudiantes beneficiarios. En este sentido, no se generan operaciones recíprocas entre el MEN y las IES públicas.

De conformidad con lo anterior, el tratamiento contable de los hechos económicos derivados en el marco de la política de gratuidad, serán los siguientes:

1. Aprobación del tope máximo de recursos por parte del MEN a las IES públicas y generación del Concepto Técnico desde la Subdirección de Apoyo a la Gestión de las IES

El tope máximo de recursos aprobado por el MEN a cada IES pública y la generación del correspondiente Concepto Técnico por parte de la Subdirección de Apoyo a la Gestión de las IES, no genera registro contable alguno.

2. Aprobación del giro de los recursos por parte de la Junta Administradora de la Política de Gratuidad en la Matrícula.

Una vez los recursos solicitados por la IES son aprobados, con el acto administrativo que los aprueba el MEN reconocerá el total del gasto por subvención mediante un débito en la subcuenta 542411-Subvención por programas con los hogares de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 240206-Subvenciones por programas con otros sectores de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

3. Pago anticipado por parte de los estudiantes que solicitaron el beneficio y prestación del servicio de educación

En el evento de que el estudiante haya pagado con recursos propios el valor de la matrícula ordinaria neta antes de la asignación del beneficio por parte del MEN y previo a la prestación del servicio educativo, la IES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con la asignación del beneficio por parte del MEN, la IES deberá reintegrar al beneficiario(a) el valor total pagado por concepto de matrícula ordinaria neta, de acuerdo con sus procedimientos internos. Para el efecto, cuando efectúe el reintegro de los recursos debitará la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, en la medida en que se preste el servicio de educación a los beneficiarios de la política, y previo a la recepción de los recursos asignados a los beneficiarios, la IES podrá reconocer el ingreso correspondiente a la matrícula para lo cual debitará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

4. Desembolso del 80% de los recursos a las IES públicas

Con el desembolso del 80% de los giros de los recursos asignados a cada IES pública, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta 570510-Inversión de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, generando una operación recíproca con el MEN por los fondos entregados.

A su vez, el MEN dará de baja en cuentas el 80% de la cuenta por pagar por subvenciones, lo cual corresponderá a la operación recíproca con la DGCPTN por los fondos recibidos. Para el efecto, debitará la 240206-Subvenciones por programas con otros sectores de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Cuando la IES pública reciba los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará (i) la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por el valor del servicio prestado y/o (ii) la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor de los recursos recibidos con anterioridad a la prestación del servicio de educación.

5. Segundo desembolso por el monto restante de los recursos requeridos para el respectivo periodo académico

Con el acto administrativo que reconozca la aprobación del segundo desembolso correspondiente al monto restante de los recursos requeridos para el respectivo periodo académico, el MEN reconocerá como gasto por subvención conforme a lo indicado en el numeral 2 de estas conclusiones, cuando el valor aprobado mediante la conciliación sea superior al inicialmente reconocido. Si el valor aprobado es el mismo que se encuentra pendiente de giro, el MEN no efectuará ningún registro. Pero si el valor aprobado para giro es menor que el valor inicialmente reconocido, el MEN registrará una disminución en el valor de la subvención por pagar, para lo cual debitará la subcuenta 240206-Subvenciones por programas con otros sectores de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 542411-Subvención por programas con los hogares de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Con el desembolso del monto restante de los giros, la DGCPTN debitará la subcuenta 570510-Inversión de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, generando una operación recíproca con el MEN por los fondos entregados.

A su vez, el MEN dará de baja en cuentas la cuenta por pagar por subvenciones, correspondiendo la operación recíproca con la DGCPTN, por los fondos recibidos. Para el efecto, debitará la subcuenta 240206-Subvenciones por programas con otros sectores de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Cuando la IES pública reciba los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará (i) la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por el valor del servicio prestado y/o (ii) la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor de los recursos recibidos con anterioridad a la prestación del servicio de educación.

CONCEPTO No. 20241100039991 DEL 06-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes inmuebles entregados en arrendamiento mientras se logra su venta o enajenación. Reconocimiento de bienes recibidos para la reparación de las víctimas que presentan ocupación por particulares no autorizada. Reconocimiento contable de cultivos agropecuarios y semovientes recibidos como producto de procesos de extinción de dominio.

Doctora
 ANDREA JANETH REDONDO MEDINA
 Coordinadora Grupo de Gestión Contable y Financiera
 Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010048702 del 23 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta, me permito solicitar la ampliación del concepto con radicado No. 20241100012071 del 09-04-2024, dirigido a la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas (UARIV), con el fin de obtener claridad respecto al reconocimiento contable de ciertos hechos financieros realizados por el Fondo para la Reparación de las Víctimas (FRV).

Como se mencionó en el concepto citado anteriormente, mediante el artículo 54 de la Ley 975 de 2005 se creó el Fondo para la Reparación de las Víctimas, administrado por la UARIV, como una cuenta especial sin personería jurídica. Este fondo está integrado por todos los bienes o recursos que, a cualquier título, sean entregados por personas o grupos armados organizados ilegales mencionados en la ley, así como por recursos provenientes del presupuesto nacional y donaciones en dinero o en especie, tanto nacionales como

extranjeras, con el fin de destinarlos al pago de sentencias de los procesos de reparación integral a favor de las víctimas del conflicto armado, en el marco de los procesos de Justicia y Paz de la Justicia Transicional.

El FRV recibe, administra y monetiza los bienes muebles e inmuebles y recursos que, a cualquier título, entreguen las personas o grupos armados ilegales.

De acuerdo con el concepto 20241100012071 dirigido a la UARIV, los bienes declarados a favor de la entidad, producto de fallos de extinción de dominio, deben reconocerse afectando la subcuenta 151098 - Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510 - Mercancías en Existencia, teniendo en cuenta que su finalidad es contribuir a la reparación integral de las víctimas a través de su venta o enajenación.

No obstante, distintos bienes inmuebles son entregados en arrendamiento mientras se logra su venta o enajenación. Estos contratos pueden abarcar varias vigencias y su canon de arrendamiento puede ser pactado en condiciones de mercado o por debajo del mercado, de acuerdo con sus características o situaciones particulares. Se consulta si, ¿Estos bienes dados en arrendamiento deben mantenerse reconocidos en la subcuenta 151098 - Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510 - Mercancías en Existencia, ¿o si deben reclasificarse a otras cuentas del Activo?

Por otro lado, algunos de los bienes recibidos para la reparación de las víctimas presentan ocupación no autorizada por particulares y, pese a las distintas acciones jurídicas o administrativas adelantadas por la entidad para la recuperación de los inmuebles, no ha sido posible recuperarlos, por lo que es incierta la fecha o el tiempo durante el cual estos inmuebles estarán en dicha condición. Se consulta si, ¿Estos bienes deben mantenerse reconocidos en la subcuenta 151098 - Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510 - Mercancías en Existencia? o ¿deben reclasificarse a otras cuentas del Activo?

Producto de procesos de extinción de dominio, el FRV ha comenzado a recibir establecimientos de comercio tales como estaciones de gasolina, frigoríficos e inmobiliarias.

La Entidad requiere establecer el tratamiento contable que debe dar el FRV a este tipo de negocios, teniendo en cuenta que los mismos aún no se encuentran registrados a nombre de la Entidad y que tales negocios incorporan distintos tipos de activos y pasivos derivados de su operación.

Asimismo, el FRV ha recibido, producto de los procesos de extinción de dominio, sociedades comerciales, cultivos agropecuarios y semovientes que han venido siendo utilizados para su comercialización. ¿Qué tratamiento contable debe darse a este tipo de activos?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios

asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. (...) Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

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

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

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

19. Los activos declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

8. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

9. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

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

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

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

15. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1. Reconocimiento de bienes inmuebles entregados en arrendamiento mientras se logra su venta o enajenación.

Dado que estos bienes se entregan a la UARIV con la finalidad de contribuir a la reparación integral de las víctimas a través de su venta o enajenación, con independencia de que la entidad los arriende mientras efectúa la venta correspondiente, la entidad mantendrá registrados estos bienes como inventarios en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y aplicará los criterios de medición, revelación y presentación atendiendo lo definido en las políticas contables de la entidad aplicables a los inventarios. No obstante, la entidad deberá revelar esta situación como parte de la información contenida en las notas a los estados financieros.

Los recursos recibidos por concepto de arrendamientos se reconocerán como un ingreso y un derecho de la UARIV, registrando un débito en la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Pregunta 2. Reconocimiento de bienes recibidos para la reparación de las víctimas que presentan ocupación por particulares no autorizada.

La entidad mantendrá reconocidos como activos en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA aquellos bienes que haya recibido para la reparación de víctimas, los cuales son controlados por la entidad y de los cuales espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Cuando la entidad determine que ha perdido el control de los bienes recibidos y, por lo tanto, no pueda obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros por su venta o enajenación; no podrán continuar siendo reconocidos como activos, por lo que, la entidad efectuará su baja en cuentas mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Lo anterior sin perjuicio del control administrativo, para lo cual podrá utilizar las cuentas de orden. En este caso, la entidad podrá registrar estos bienes debitando la subcuenta 831537-Inventarios de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Pregunta 3. Reconocimiento contable de cultivos agropecuarios y semovientes recibidos como producto de procesos de extinción de dominio utilizados para su comercialización.

Los bienes declarados a favor de la Nación como resultado del proceso de extinción de dominio cumplen con los criterios para ser reconocidos como parte de los activos de la entidad, por lo cual, la entidad debe incorporarlos a su información financiera. Para ello, la UARIV reconocerá los bienes recibidos con la finalidad de contribuir a la reparación integral de las víctimas a través de su venta o enajenación como inventarios, y los registrará mediante un débito en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Una vez incorporados estos bienes la entidad aplicará los criterios de medición, revelación y presentación atendiendo lo definido en las políticas contables de la entidad aplicables a los inventarios.

Cuando la UARIV realice la enajenación de estos bienes debitará la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES y acreditará la subcuenta 421098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, por el valor de enajenación. Simultáneamente, reconocerá la salida del inventario mediante un débito en las subcuentas 621098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR), cuando sea el caso, y un crédito en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Es importante señalar que en la medición de los ingresos y el derecho por la venta de los bienes serán deducidas las rebajas o descuentos que se generen.

Ahora bien, dado que en su consulta también solicita el tratamiento contable que debe dar la entidad a los establecimientos de comercio y las sociedades comerciales que recibe como producto de los procesos de extinción de dominio, con la finalidad de que se pueda definir el tratamiento solicitado, se requiere que la entidad resuelva las siguientes preguntas, las cuales han surgido en el proceso de análisis de la consulta:

a. Respecto a las sociedades comerciales recibidas: i) ¿estas corresponden a acciones o cuotas partes que representan una participación patrimonial en entidades legalmente constituidas?, ii) ¿cuál es el porcentaje que representan las acciones o cuotas partes recibidas dentro de las sociedades comerciales?, iii) ¿las acciones o cuotas partes tienen valor de mercado que pueda ser medido fiablemente?, iv) ¿la UARIV recibe dividendos o ingresos de parte de las entidades en las cuales se posee la inversión?, v) ¿alguna de las entidades en las cuales se posee la inversión se encuentra en liquidación?, vi) ¿las sociedades recibidas continúan operando?, vii) ¿la UARIV asume algún pasivo relacionado con las sociedades comerciales?, viii) ¿cuál es la destinación que la UARIV ha decidido para estas sociedades comerciales?, y ix) ¿en caso de vender las sociedades recibidas, cuál es el tiempo previsto para efectuar dicha venta?.

b. Respecto a los establecimientos comerciales: i) ¿a qué tipo de establecimientos corresponden?, ii) ¿la totalidad de cada establecimiento es entregado a la UARIV?, iii) ¿qué tipos de activos son recibidos en estos establecimientos?, iv) ¿qué pasivos son recibidos de los establecimientos?, ¿los establecimientos continúan operando?, v) ¿los pasivos recibidos son asumidos por la UARIV o son cubiertos por recursos u operación del establecimiento?, vi) ¿cuál es la destinación que la UARIV ha decidido para estos establecimientos?, y vii) ¿en caso de vender los establecimientos recibidos, cuál es el tiempo previsto para efectuar dicha venta?.

CONCEPTO No. 20241100040141 DEL 06-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Mantenimiento o reparaciones, y adiciones y mejoras de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo

Doctor
 MARCO ELÍAS HENAO VILLADA
 Contratista
 Instituto Nacional para Sordos
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100054292 del 23 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad señala:

Se realizó mantenimiento correctivo a la planta eléctrica del Instituto, el cual incluyó transporte, mano de obra y el repuesto por un valor total de \$1.435.097 IVA incluido. Así mismo, se precisa que el valor de compra de la planta eléctrica en 2017 fue por \$136.376.380, el valor de la depreciación acumulada es de \$61.709.886,49 y su valor neto es de \$74.666.493,51. Teniendo en cuenta lo anterior, se realizan las siguientes preguntas:

1. Cuando se realiza un mantenimiento preventivo a un equipo ¿se debe hacer ingreso al almacén?
2. Si el mantenimiento de un equipo que se realiza es correctivo ¿se deben ingresar al almacén los repuestos?, ¿serían bienes de consumo?, ¿si el repuesto tiene un valor poco significativo se debe ingresar al almacén?
3. Si el mantenimiento es correctivo ¿el valor del bien al que se le dio mantenimiento cambia? ¿cambia la depreciación?

4. Si el mantenimiento es correctivo y este incluye el valor del repuesto y otros gastos (mano de obra de instalación y transporte), en caso de que se deba hacer ingreso al almacén ¿qué valor ingresa? ¿el del repuesto?, ¿el valor completo del mantenimiento (repuesto, más mano de obra, más transporte)? al igual que en la pregunta 3 ¿cambia el valor del equipo al que se le dio mantenimiento?

5. Si el mantenimiento es a la infraestructura, por ejemplo, el cambio de baldosas de un piso. ¿Se debe hacer ingreso de las baldosas como bien de consumo e incrementar el valor del edificio?

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

La Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

(...)

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

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la

entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

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

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un valor monetario obtenido por la entidad al medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el

deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, la depreciación de los activos, las obligaciones por beneficios posemplo y las provisiones.

(...)

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En este sentido, no corresponde a la CGN pronunciarse respecto al control administrativo que la entidad determine realizar a los bienes adquiridos y, por lo tanto, no se pronunciará sobre el ingreso o no al "almacén".

Respecto al reconocimiento de los hechos económicos en la información financiera, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que el mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo y las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa. En este sentido, las erogaciones generadas por concepto de mantenimiento o reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo y, por lo tanto, no son una variable que afecte el costo del activo o el cálculo de su depreciación, puesto que son erogaciones que se realizan con el fin de conservar o recuperar la capacidad normal de uso del activo.

Así las cosas, en relación con las preguntas 1, 2, 3 y 4 de su consulta, al tratarse de un mantenimiento, sea preventivo o correctivo, la entidad reconocerá un gasto mediante un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento o en la subcuenta 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Por otra parte, la misma norma establece que las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos; y que estas se reconocen como mayor valor del activo, lo

que en consecuencia afecta la estimación de la vida útil y, por lo tanto, el cálculo de la depreciación.

De esta manera, en relación con la pregunta 5 de su consulta, es competencia de la entidad identificar y determinar si los hechos económicos mencionados corresponden: i) a una adición o mejora o ii) a un mantenimiento o reparación, dado que es quien conoce la esencia del hecho económico y cuenta con los soportes necesarios que lo identifican.

Por lo tanto, si se determina que el hecho económico corresponde a una adición o mejora, la entidad la reconocerá como un mayor valor del bien en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se afectará el cálculo futuro de la depreciación para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con el numeral 4.2 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. De lo contrario, si el hecho económico corresponde a un mantenimiento o reparación, reconocerá un gasto en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20241100040161 DEL 09-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Deterioro de las cuentas por cobrar

Doctora
 ANA MARÍA AGUIRRE TOVAR
 Jefe de oficina de control disciplinario interno
 U.A.E. de Catastro Distrital
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010054522 del 24 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “a. ¿Es facultativo u obligatorio, de una Entidad Pública, registrar una cuenta por cobrar cuyo vencimiento supere los 90 días como deterioro acumulado?
- b. De ser facultativo, ¿cuáles son los factores a tener en cuenta para no registrarla como deterioro acumulado?
- c. ¿Qué fecha se debe tener en cuenta para el reconocimiento de un pago a nivel contable, la del recaudo o la del registro del pago de la misma entidad?”

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

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

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

7. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor en libros sin considerar el deterioro de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

8. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido.

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

10. La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

11. Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de las tasas de deterioro esperadas definidas en la matriz de deterioro por el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar. Las tasas de deterioro esperadas corresponden a los porcentajes de incumplimiento promedio por edades de las cuentas por cobrar.

12. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro acumulado” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El principio de contabilidad de devengo, contenido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, señala que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar los derechos a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo; y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios, dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar sus acreencias, esperan la entrada de flujo financiero por estas.

Conforme a lo anterior, se precisa que los derechos a favor de la entidad deben reconocerse en el momento en la entidad los adquiera, es decir, en el momento en que surjan a la vida jurídica y estén en cabeza de la entidad, porque es en dicho momento en que se tiene un derecho del cual se espera la entrada de flujo financiero.

Ahora bien, con posterioridad a su reconocimiento, las cuentas por cobrar deberán ser objeto de estimación del deterioro conforme a lo señalado en Norma de cuentas por cobrar, en relación con la medición posterior.

Respecto al deterioro de las cuentas por cobrar, es pertinente aclarar que, a partir de primero de enero del año 2023, para el cálculo del mismo las entidades realizan la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, como mínimo, al final del periodo contable.

La estimación del deterioro se puede realizar de manera colectiva cuando las cuentas por cobrar compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento, a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La matriz de deterioro deberá establecer porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

Por su parte, la estimación del deterioro se realizará de manera individual cuando la cuenta por cobrar no comparta, con las demás cuentas por cobrar, características similares que puedan influir en el riesgo crediticio del deudor por factores como i) insolvencia, reestructuración y liquidación; ii) dificultades financieras del deudor; iii) pago de forma tardía o incompleta de la acreencia y; iv) otorgamiento de concesiones al deudor con ocasión a sus dificultades financieras, como la condonación de intereses o la ampliación de plazos para el pago de deuda.

De conformidad con lo anterior, a continuación, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Preguntas a y b

Conforme a lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, con posterioridad a su reconocimiento, las cuentas por cobrar deberán ser objeto de la estimación de deterioro, como mínimo, al final del periodo contable.

Así las cosas, se precisa que las entidades deberán estimar el deterioro a sus cuentas por cobrar, incluyendo las que superen los 90 días de vencimiento de que trata su consulta, para cuyo cálculo las entidades realizarán la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, dependiendo de las características de las respectivas cuentas por cobrar y de las políticas contables definidas por la entidad.

En este sentido, se precisa que el registro contable del deterioro se realizará mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

De acuerdo con lo anterior, por considerarlo de su interés, se sugiere consultar la Guía de deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar, que se puede descargar en la página web de la entidad, siguiendo la ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Guías de Aplicación → Deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar, elegir la última versión y descargar.

Pregunta c

c. ¿Qué fecha se debe tener en cuenta para el reconocimiento de un pago a nivel contable, la del recaudo o la del registro del pago de la misma entidad?"

Respecto al momento del reconocimiento contable del pago de una cuenta por cobrar, se tiene que este debe realizarse en el momento en que suceda dicho hecho económico, esto es, en el momento en que la entidad perciba el pago.

De tal manera, una vez la entidad reciba el pago por parte del deudor de su cuenta por cobrar, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del GRUPO 11- EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del GRUPO 13-CUENTAS POR COBRAR, en la cual haya reconocido el respectivo derecho.

CONCEPTO No. 20241100040241 DEL 09-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato a otras entidades de gobierno.

Doctora
 KAREN GISSELLA SALAMANCA SARAY
 Auditoría General de la República
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender sus consultas radicadas con los N° 20241100055812 y 20240010055922 del 30 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicitar su valiosa asesoría en relación con el procedimiento contable adecuado para el tratamiento de los bienes dados en comodato a las contralorías territoriales, especialmente aquellos en propiedad de terceros. Específicamente, requerimos orientación sobre el registro contable correspondiente para asegurar el adecuado cumplimiento de las normativas contables aplicables en estos casos, no sobreestimar los estados financieros al registrar en activos y la correcta presentación de estos bienes en los estados financieros”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso” (Subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no

necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes

históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece, entre otros, los siguientes requisitos para evaluar quién tiene el control del bien entregado: a) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, b) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, c) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, d) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y, e) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, para efectos de establecer cuál de las dos entidades (comodante y comodatario) tiene el control del activo y por lo tanto debe reconocerlo en su situación financiera, es necesario considerar:

- Si el contrato de comodato corresponde a un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- Determinar la entidad que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir la entidad que tiene la capacidad de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar la entidad que asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Validar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo dado en comodato.

En consecuencia y en atención al principio contable de esencia sobre forma, definido por el Marco Conceptual, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, le corresponde a las entidades involucrada realizar juicios profesionales que le permitan evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien y, por lo tanto, quién deberá reconocerlo en su información financiera.

La entidad reconocerá las transacciones derivadas de un contrato de comodato, evaluando cada caso particular e identificando cuál de las siguientes circunstancias le aplica:

1. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato de una entidad de gobierno a otra entidad de gobierno cuando existe transferencia del control al comodatario por un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.

a. Reconocimiento por parte del comodante

El comodante al perder el control del activo deberá dar de baja el bien en sus estados financieros, debitando las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, la diferencia la registrará en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, para efectos de control, podrá registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

b. Reconocimiento por parte del comodatario

Cuando por esencia económica, el comodatario es quien tiene el control del bien, y este corresponde a una propiedad, planta y equipo, lo reconocerá en su situación financiera como activo aplicando la Norma de propiedades planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el comodatario reconocerá un activo, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con posterioridad al reconocimiento de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, el comodatario, los medirá por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato de una entidad de gobierno a otra entidad de gobierno cuando no existe transferencia del control

Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Por su parte, el comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, revelará el hecho en las notas a los estados financieros, y seguirá aplicando la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior del bien.

CONCEPTO No. 20241100040261 DEL 09-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados en comodato por un periodo no sustancial de la vida económica del activo

Doctora
 CARMEN YELIXA CEPEDA HURTADO
 Directora Administrativa y Financiera
 Contraloría Municipal de Envigado
 Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010056312 del 31 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. El Municipio de Envigado y la Contraloría Municipal suscribieron el contrato el cual tiene por objeto:

'Entregar en comodato un bien inmueble, de propiedad del Municipio de Envigado, (...), al igual que unos bienes muebles que se describen en la cláusula siguiente, a la Contraloría Municipal de Envigado para el desarrollo de sus Actividades Administrativas.'

2. Los bienes muebles entregados a través de dicho contrato de comodato fueron equipos de cómputo y tecnología y muebles y enseres de oficina.

3. Para definir la entidad que reconocerá estos activos contablemente se realizó (sic) la siguiente evaluación del control atendiendo lo establecido en marco normativo contable para Entidades de Gobierno emitido por la Contaduría General de la Nación:

Aspecto a Evaluar	Contraloría Municipal	Municipio de Envigado
Titularidad Legal de los bienes entregados en comodato		X
Asunción de riesgos inherentes al activo (a)		X
Obtención del potencial de servicios	X	
Obtención de beneficios económicos futuros (b)		X

- a. El Municipio de Envigado asume los riesgos por daños o pérdida del bien dado que es éste quien realiza el aseguramiento de los bienes.
- b. Los beneficios económicos futuros serían obtenidos por el Municipio de Envigado, en el entendido que éste es el único que podría entrar a enajenarlos, bien sea porque entre en desuso o por obsolescencia.

Como complemento al análisis se evalúo también lo siguiente:

- Intensión de prorrogar el contrato de comodato que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

(...)

El contrato de comodato tiene una duración de dos años contados a partir de la fecha de entrega de los bienes, la cual se suscribió el día 6 de diciembre de 2022. En este sentido, el contrato de comodato no supera el tiempo de vida útil de los activos.

En cuanto a la prórroga, no se tiene certeza al momento, de esta consulta

- Capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos entregados en comodato:

De acuerdo a lo descrito en el contrato el Municipio de Envigado ejercerá la supervisión de éste a través de la Secretaria General, la cual deberá vigilar que los bienes entregados se utilicen exclusivamente para el desarrollo de las actividades propias del ente de control, por lo que se restringe su uso a terceros para realizar alguna otra actividad.

Igualmente, el contrato de comodato indica que los bienes deberán restituirse al municipio una vez finalice su plazo y no otorga autorización alguna a la Contraloría para su enajenación.

- Condiciones frente a la destinación o uso de los bienes entregados:

En las obligaciones del comodatario se tiene expresamente que éste no podrá modificar la destinación, característica ni el uso propuesto de los bienes dados en comodato.

Adicional a lo anterior, existe un convenio interadministrativo suscrito en el mes de febrero de 2020 entre la Contraloría de Envigado y el Municipio de Envigado en el cual se establece como obligaciones específicas que el Municipio de Envigado deberá proveer a la Contraloría lo siguiente:

- 2.3. Pólizas de seguro que protejan los bienes públicos al servicio de la Contraloría.
- 2.6. Proveer y dar soporte en todo lo relacionado con la Tecnología de la Información y las Comunicaciones (TIC), entre otras cosas
 - 2.6.1. Mantenimiento preventivo y correctivo de equipos, impresoras y Escáneres.
 - 2.6.2. Mantenimiento de la UPS (Fuente de Suministro Eléctrico)
 - 2.6.6. Licenciamiento de capacidad para respaldo de información (Backup Servidor).

4. De acuerdo con el análisis del control realizado por las partes, y atendiendo al juicio profesional de los contadores de cada una de las entidades sobre el análisis del reconocimiento, las partes intervinientes determinaron que los bienes objetos del contrato de comodato deben ser reconocidos como activos en la contabilidad del Municipio de Envigado.

Sin embargo, desde la auditoria general de la nación, nos han realizado una observación indicando que el tratamiento Contable que se debe dar a los activos recibidos en la Contraloría municipal de Envigado quien actúa como Comodatario, es el de reconocer dentro de los Activos dichos bienes muebles.

(...)

¿Cuál de las dos entidades, es la que debe reconocer en la contabilidad los bienes muebles como activos en el grupo de propiedad planta y equipo?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Respecto al control, el referido marco conceptual señala que para determinar quien ostenta el control se debe evaluar aspectos como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, para efectos de establecer cuál de las dos entidades (comodante y comodatario) tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, es necesario:

- Definir si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establecer la entidad que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir la entidad que tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar la entidad que asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo entregado.

Para el caso objeto de la consulta, dado que el comodante no transfiere los beneficios económicos futuros de los activos por un tiempo sustancial de la vida económica del bien, asume los riesgos inherentes al activo, tiene la titularidad legal, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla el bien, sino que solo se beneficia del uso de los mismo; la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Ahora bien, para efectos de control, la entidad comodataria podrá registrar el hecho en cuentas de orden acreedoras, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO No. 20241100040341 DEL 10-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Ajuste de la información financiera por la no aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Doctora
 FRANCY LORENA ESCOBAR
 Secretaria de Hacienda
 Alcaldía de Tangua
 Tangua, Nariño

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100056652 del 1 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicitamos muy respetuosamente se emita un concepto u orientación técnico contable, respecto a la propiedad planta y equipo y bienes de Uso público.

Según el proceso de convergencia que el Municipio de Tangua llevó a cabo en el marco del proceso de transición al nuevo marco normativo para Entidades de Gobierno, no efectuó saneamiento contable ni valoración para la determinación de saldos iniciales, encontrándonos al día de hoy que los bienes muebles e inmuebles se encuentran sin depurar e individualizar al igual que la depreciación, contando con saldos antiguos globales, solo se ha registrado y se tiene individualizado y valorizados de acuerdo a la normatividad vigente, los bienes adquiridos con posterioridad al año 2020.

El propósito principal de esta nueva administración es contar con información real y consistente que refleje razonablemente la realidad financiera de la entidad pública, para ello solicitamos su asesoría en el procedimiento a adelantar con respecto a la situación planteada”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, modificada por la Resolución 693 de 2016, señala:

“ARTICULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que a 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

(...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo" (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

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.

26. 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 del texto).

El Instructivo 002 de 2015, sobre las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalaba:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

(...)

1.1. ACTIVOS

1.1.9. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

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

a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y quipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y quipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

(...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

(...)

1.1.10. Bienes de uso público

(...)

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

a) Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, es pertinente aclarar que la Contaduría General de la Nación en el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 693 de 2016, estableció el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, lo que comprendía el periodo de preparación obligatoria, ejecutado entre la fecha de publicación de la Resolución 533 de 2015 y el 31 de diciembre de 2017; y el primer periodo de aplicación, comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, para el cual debía considerarse que a 1º de enero de 2018, las entidades determinarían los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y llevar la contabilidad conforme a los criterios allí definidos.

En este sentido, con el fin de determinar los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, la CGN emitió el Instructivo N° 002 de 2015 el cual contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por otra parte, es preciso señalar que el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle.

Adicionalmente, establece entre otros los siguientes requisitos para evaluar el control sobre un activo: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Así las cosas, una entidad reconocerá un activo cuando este cumpla con la definición de activo establecida en el Marco Conceptual y seguidamente, determinará a que grupo de activos corresponde de acuerdo con el tipo de bien y el propósito para el cual la entidad tiene dicho activo, es decir, si son bienes de propiedades, planta y equipo o bienes de uso público, entre otros.

Teniendo en cuenta lo anterior, si la entidad no aplicó correctamente el proceso de transición al Marco Normativo para entidades de gobierno, deberá aplicar lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la cual establece que son errores 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. Así mismo, establece que los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, se deberán corregir 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.

Por consiguiente, una vez la entidad identifique los bienes que no fueron objeto de aplicación de las actividades relacionadas con el periodo de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deberá evaluar si estos cumplen con la definición de activo señalada en el Marco Conceptual y determinar el momento en que dichos recursos cumplieron con los criterios para ser reconocidos como activos en los estados financieros de la entidad.

Por lo tanto, si se determina que los recursos cumplían con los criterios de reconocimiento con anterioridad al 1º de enero de 2018, se aplicaran las mismas alternativas de medición que la entidad haya definido para cada grupo de activos en cumplimiento de lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015, teniendo en cuenta que, si se había definido una alternativa previamente, esta no es modificable con posterioridad.

En caso de que la entidad no haya definido una alternativa de medición por cuanto no se tenían elementos para una clasificación puntual de bienes y no sea adecuado aplicar la alternativa aplicada a otra categoría, podrá escoger la alternativa que mejor refleje la situación de los bienes, que para el caso de las propiedades, planta y equipo debió ser: i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, o iii) al valor actualizado en un periodo anterior. Y para el caso de los bienes de uso público debió ser: i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, o ii) al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

En todo caso, la corrección de los saldos contables deberá atender a las acciones detalladas en las alternativas de medición para cada grupo de activos, ajustando las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, según corresponda, y afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación y el deterioro según las normas de Propiedades, planta y equipo y Bienes de uso público, reconociendo un gasto por estos conceptos, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error, la subcuenta que corresponda de

la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por los valores de depreciación y deterioro de periodos anteriores, y acreditará la respectivas subcuentas de las cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Ahora bien, si los bienes cumplieron con los criterios de reconocimiento después del periodo de transición, se atenderá a lo señalado en el numeral correspondiente de la medición inicial para cada clase de activo, esto es, atendiendo a las normas de Propiedades, planta y equipo y Bienes de uso públicos. Por lo tanto, las diferencias entre el valor en los estados financieros y el establecido en la medición inicial afectarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Así mismo, para estos bienes se calculará la depreciación y el deterioro según las normas de Propiedades, planta y equipo y Bienes de uso público, reconociendo un gasto por los importes correspondientes a estos conceptos conforme se indicó en el párrafo anterior.

En todo caso, para efectos de presentación, si el error es material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100040681 DEL 12-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los procesos de responsabilidad fiscal y reconocimiento del fallo con responsabilidad fiscal Inviabilidad de realizar el reconocimiento contable de cuentas por cobrar previo al surgimiento de los derechos Tratamiento contable de las acciones de repetición Deterioro de las cuentas por cobrar

Señores
UNIVERSIDAD POPULAR DEL CESAR
Valledupar, Cesar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100055822 del 30 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Al existir dentro de la contabilidad en cuentas por cobrar, procesos de responsabilidad fiscal, que se encuentran en espera de un fallo absolutorio o condenatorio para los funcionarios allí relacionados y cuentas por cobrar por indemnizaciones, que se vienen disminuyendo con descuentos mensuales por nómina, correspondientes a acciones de repetición, por fallos judiciales (Códigos contables 138421, 138432) preguntamos lo siguiente:

¿Debe llevarse a cabo el cálculo y registro de valores por deterioro a dichas cuentas por cobrar y basados en qué normatividad y procedimiento?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 610 del 2000 “Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías”, establece:

“ARTÍCULO 6. DAÑO PATRIMONIAL AL ESTADO. <Artículo modificado por el artículo 126 del Decreto Ley 403 de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de los órganos de control fiscal. Dicho daño podrá ocasionarse como consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de quienes realizan gestión fiscal o de servidores públicos o particulares que participen, concurren, incidan o contribuyan directa o indirectamente en la producción del mismo.

ARTÍCULO 7. PÉRDIDA, DAÑO O DETERIORO DE BIENES. En los casos de pérdida, daño o deterioro por causas distintas al desgaste natural que sufren las cosas, de bienes en servicio o inservibles no dados de baja, únicamente procederá derivación de responsabilidad fiscal cuando el hecho tenga relación directa con el ejercicio de actos propios de la gestión fiscal por parte de los presuntos responsables.

En los demás eventos de pérdida, daño o deterioro de este tipo de bienes, el resarcimiento de los perjuicios causados al erario procederá como sanción accesoria a la principal que se imponga dentro de los procesos disciplinarios que se adelanten por tales conductas o como consecuencia civil derivada de la comisión de hechos punibles, según que los hechos que originaron su ocurrencia correspondan a las faltas que sobre guarda y custodia de los bienes estatales establece el Código Disciplinario Unico o a los delitos tipificados en la legislación penal.

(...)

ARTÍCULO 53. FALLO CON RESPONSABILIDAD FISCAL. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa leve del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable”.

La Ley 678 de 2001 “Por medio de la cual se reglamenta la determinación de responsabilidad patrimonial de los agentes del Estado a través del ejercicio de la acción de repetición o de llamamiento en garantía con fines de repetición”, dispone:

“ARTÍCULO 2o. ACCIÓN DE REPETICIÓN. La acción de repetición es una acción civil de carácter patrimonial que deberá ejercerse en contra del servidor o ex servidor público que como consecuencia de su conducta dolosa o gravemente culposa haya dado reconocimiento indemnizatorio por parte del Estado, proveniente de una condena, conciliación u otra forma de terminación de un conflicto. La misma acción se ejercitará contra el particular que investido de una función pública haya ocasionado, en forma dolosa o gravemente culposa, la reparación patrimonial”.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

7. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un

incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor en libros sin considerar el deterioro de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

8. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido.

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

10. La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

11. Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de las tasas de deterioro esperadas definidas en la matriz de deterioro por el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar. Las tasas de deterioro esperadas corresponden a los porcentajes de incumplimiento promedio por edades de las cuentas por cobrar.

12. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro acumulado.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, establece:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por la entidad en contra de un tercero o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, la entidad revelará el activo contingente.

(...)

1.2. Sentencia ejecutoriada, laudo arbitral definitivo, acta de conciliación extrajudicial o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo, a favor de la entidad, o con el acta de conciliación extrajudicial, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y se acreditará la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad, la subcuenta 480861-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad o la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad o la subcuenta 480251-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Simultáneamente, se cancelarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

- Tratamiento contable de los procesos de responsabilidad fiscal y reconocimiento contable del fallo con responsabilidad fiscal

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, el cual puede medirse fiablemente y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por su parte, dicho Marco Conceptual señala que los gastos corresponden a los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del

patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

De conformidad con lo señalado en la Ley 610 del 2000, el proceso de responsabilidad fiscal se lleva a cabo en contra de los responsables fiscales cuando se causa un daño patrimonial al Estado, entendido como aquella lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado.

En este sentido, previo a iniciarse un proceso de responsabilidad fiscal, la Universidad debió reconocer contablemente el daño que sufrió atendiendo a la naturaleza del mismo, de manera que, por ejemplo, si se trató de un hurto de bienes o dinero, el tratamiento contable de dicho hecho económico debió corresponder a la baja en cuentas de dichos recursos en los estados financieros de la entidad, por cuanto los mismos dejaron de cumplir con los requisitos esenciales para mantener su reconocimiento como activos.

Ahora bien, una vez se notificó el inicio del proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, la Universidad como entidad afectada debió registrar este hecho en cuentas de orden de control con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Posteriormente, cuando el fallo con responsabilidad fiscal adquiriera firmeza, la entidad cancelará los registros contables en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO. Simultáneamente registrará la respectiva cuenta por cobrar con un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.

- Momento del reconocimiento contable de las cuentas por cobrar

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera señala, sobre el momento del reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros, que este debe realizarse conforme al principio de devengo que establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, tratándose de derechos, se deberán reconocer en el momento en que surjan, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar los derechos a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo; y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios, dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar sus acreencias, esperan la entrada de flujo financiero por estas.

Conforme a lo anterior, se precisa que los derechos a favor de la entidad deben reconocerse en el momento en la entidad los adquiera, es decir, en el momento en que surjan a la vida jurídica y estén en cabeza de la entidad, porque es en dicho momento en que se tiene un derecho del cual se espera la entrada de flujo financiero.

Así las cosas, no es viable realizar el reconocimiento contable de una cuenta por cobrar por procesos de responsabilidad fiscal que se encuentran a la espera de un fallo absolutorio o condenatorio para los funcionarios allí relacionados, porque en dicho momento la entidad no ha adquirido el respectivo derecho del cual espera la entrada de un flujo financiero, en tanto el derecho a favor de la entidad no surge por el solo hecho de que se estén cursando procesos de responsabilidad fiscal, sino que dicho derecho surge cuando el respectivo fallo con responsabilidad fiscal adquiera firmeza.

En este sentido, el hecho de haber realizado el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar de que trata su consulta corresponde a un error contable que deberá corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para lo cual, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, en la que realizó el reconocimiento contable referido en la consulta.

- Tratamiento contable de las acciones de repetición

Conforme a lo señalado por el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con la notificación de la admisión de la acción de repetición, la entidad debió revelar un activo contingente.

Posteriormente, con la sentencia ejecutoriada a favor de la Universidad, la entidad debió cancelar el activo contingente registrado, y simultáneamente, debió reconocer la cuenta

por cobrar con un débito en la subcuenta 133801-Sentencias de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y un crédito en la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad, la subcuenta 480861-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad.

- Deterioro de las cuentas por cobrar

Conforme al numeral 2.4. Medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar, con posterioridad a su reconocimiento, las cuentas por cobrar, incluyendo aquella que se deberá reconocer en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, deberán ser objeto de deterioro.

A partir de primero de enero del año 2023, para el cálculo del mismo las entidades realizan la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, como mínimo, al final del periodo contable.

La estimación del deterioro se puede realizar de manera colectiva cuando las cuentas por cobrar compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento, a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La matriz de deterioro deberá establecer porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

Por su parte, la estimación del deterioro se realizará de manera individual cuando la cuenta por cobrar no comparta, con las demás cuentas por cobrar, características similares que puedan influir en el riesgo crediticio del deudor por factores como i) insolvencia, reestructuración y liquidación; ii) dificultades financieras del deudor; iii) pago de forma tardía o incompleta de la acreencia y; iv) otorgamiento de concesiones al deudor con ocasión a sus dificultades financieras, como la condonación de intereses o la ampliación de plazos para el pago de deuda.

CONCEPTO No. 20241100040711 DEL 12-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los elementos recibidos para entregar por concepto de donaciones

Señor
 NEVER ANTONIO CHÁVEZ MARTÍNEZ
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100057382 del 6 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicita información sobre el tratamiento contable que debe realizar el MADR (entidad de gobierno) al momento de recibir un activo el cual su destinación final es para ser donado”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.4. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

3. Los bienes que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado y que no cumplan los criterios de reconocimiento de las normas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; Propiedades de inversión; Activos intangibles; o Activos biológicos no se reconocerán como activo ni como ingreso de transacciones sin contraprestación.

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia el activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como los recursos

controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo que, una vez la entidad de gobierno beneficiaria, determine que a) los bienes recibidos cumplen con la definición de activo y con la materialidad definida por la entidad para su reconocimiento, y b) su entrega a un tercero se realizará en forma gratuita o a precios de no mercado; reconocerá estos bienes como inventarios en su información financiera.

Así las cosas, la entidad de gobierno beneficiaria aplicará para su reconocimiento y medición inicial, lo dispuesto en las normas de Inventarios que señala que los bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación se medirán de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. Por lo tanto, por corresponder la consulta a la transferencia de activos no monetarios, la entidad beneficiaria de los bienes entregados sin contraprestación los medirá por su valor de mercado o, si no es posible determinar este valor, los medirá por su costo de reposición. Ahora, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, los bienes se medirán por el valor en libros que tenían en la entidad que los transfiere.

En este sentido, la entidad de gobierno beneficiaria registrará los bienes recibidos en una transacción sin contraprestación, cuando tenga el control de estos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Es de precisar que aquellos bienes recibidos sin contraprestación que no cumplan con los criterios para ser reconocidos como activos por la entidad de gobierno beneficiaria; podrán ser registrados, para efectos de control, en cuentas de orden debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20241100040741 DEL 12-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento, medición posterior y baja en cuentas de las cuentas por pagar

Doctora
 YILKA SHALIMAR DIAZ PALACIO
 Secretaria de Salud Departamental de la Guajira
 Departamento de la Guajira
 Riohacha, La Guajira

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010058122 del 12 de noviembre de 2024, trasladada por la Superintendencia Nacional de Salud; 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La secretaria de Salud Departamental en el marco de nuestras competencias, y en aras de mantener el equilibrio financiero de los recursos del sistema; me permito solicitar concepto técnico sobre el tratamiento contable, financiero, tesoral y presupuestal sobre acreedores “EPS” hoy carecen de representación legal...

(...)

Sin embargo, dichas acreencias fueron reconocidas en el proceso de la Ley 550 de 1999, por concepto de prestación de servicio a la población perteneciente al régimen subsidiado con corte a diciembre de 2020; los cuales se encuentran conciliados y certificados desde la vigencia 2022...

(...)

La motivación de esta solicitud se hace a raíz de la presentación de cuentas de cobro por entidades liquidadas a través de apoderados, mandatarios, entre otros, acompañado de la necesidad de tener un procedimiento claro respecto a este tema, que nos salvaguarde

de incurrir en actos que representen para el Departamento una violación a la normatividad vigente”.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece:

“Artículo 354: Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

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

(...)

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

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

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

70. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo.

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.4. Medición posterior

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

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones

pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

(...)

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

CONCLUSIONES

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

En consecuencia, atendiendo a las competencias de la CGN, esta entidad se pronunciará sobre el tratamiento contable de las cuentas por pagar de que trata su consulta, en tanto la consulta también fue remitida al Ministerio de Hacienda y Crédito Público quien es la entidad competente para abordar sus inquietudes desde el punto de vista presupuestal.

Hecha la anterior precisión, se tiene que de conformidad con lo señalado en la Norma de cuentas por pagar, se reconocerán como tales las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera define los pasivos como aquellas obligaciones presentes de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad

espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos; y señala que una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

En este sentido, se tiene que las obligaciones deben reconocerse como cuentas por pagar en el momento en que la entidad las adquiera, es decir, en el momento en que surjan a la vida jurídica y estén en cabeza de la entidad, porque es en dicho momento en que se tiene una obligación de la cual se espera la salida de recursos.

Ahora bien, con posterioridad a su reconocimiento, conforme a lo señalado en el acápite de medición posterior de la Norma de cuentas por pagar, tales obligaciones se mantendrán por el valor de la transacción, y habrá lugar a realizar su baja en cuentas, total o parcialmente, cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

Por otra parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica, como, entre otras: i) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio; ii) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro; y iii) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación. En tal sentido, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

De conformidad con lo anterior, respecto a su consulta se precisa que, si bien la entidad tiene obligaciones a su cargo y a favor de empresas liquidadas, deberá evaluar si respecto a tales cuentas por pagar aún espera desprenderse de recursos para su cancelación, caso en el cual, deberá mantener reconocidas las cuentas por pagar en sus estados financieros.

Por otro lado, si respecto a tales obligaciones ha acaecido algún fenómeno jurídico que implique su extinción, o ya no existe para los acreedores la posibilidad de realizar su cobro, la entidad deberá proceder a realizar la baja en cuentas de tales cuentas por pagar.

Sobre el particular, es pertinente señalar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones para mantener su reconocimiento como pasivo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si por ejemplo, una obligación dejó de cumplir los criterios para su reconocimiento como cuenta por pagar, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho.

Adicionalmente, se precisa que la CGN no define los casos en que se extinguen las obligaciones para las entidades; tampoco señala los términos en que prescriben los derechos o caduca la acción de cobro para los acreedores; ni establece cuándo una entidad debe pagar, o no, una obligación, en tanto dichos asuntos corresponde evaluarlos a la respectiva entidad, con el apoyo de su área jurídica de cara a lo señalado sobre el particular en el ordenamiento jurídico colombiano.

CONCEPTO No. 20241100040881 DEL 13-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y la tasa retributiva o compensatoria
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos recaudados por concepto de sobretasa bomberil y sobretasa ambiental

Doctor
 JIRSON AGUILLÓN RAMÍREZ
 Concejal
 Floridablanca, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010058272 del 13 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta pregunta que:

1. ¿Cuál es el reconocimiento contable de los recursos que el Municipio de Floridablanca recauda por concepto de sobretasa ambiental y sobretasa bomberil?
2. ¿Estos ingresos se pueden reconocer como ingresos del municipio para las diferentes calificaciones de las garantías de un empréstito?

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la

contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

La Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

Por su parte, la Ley 1575 de 2012, por medio de la cual se establece la Ley General de Bomberos de Colombia, señala:

“Artículo 2. GESTIÓN INTEGRAL DEL RIESGO CONTRA INCENDIO. La gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, estarán a cargo de las instituciones Bomberiles y para todos sus efectos, constituyen un servicio público esencial a cargo del Estado.

Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional, en forma directa a través de Cuerpos de Bomberos Oficiales, Voluntarios y aeronáuticos.

Artículo 3. COMPETENCIAS DEL NIVEL NACIONAL Y TERRITORIAL. (...)

Los entes territoriales deben garantizar la inclusión de políticas, estrategias, programas, proyectos y la cofinanciación para la gestión integral del riesgo contra incendios, rescates y materiales peligrosos en los instrumentos de planificación territorial e inversión pública.

Es obligación de los distritos, con asiento en su respectiva jurisdicción y de los municipios la prestación del servicio público esencial a través de los cuerpos de bomberos oficiales o mediante la celebración de contratos y/o convenios con los cuerpos de bomberos voluntarios. En cumplimiento del principio de subsidiariedad, los municipios de menos de 20.000 habitantes contarán con el apoyo técnico del departamento y la financiación del fondo departamental y/o nacional de bomberos para asegurar la prestación de este servicio.

(...)

Artículo 37. RECURSOS POR INICIATIVA DE LOS ENTES TERRITORIALES. Los distritos, municipios y departamentos podrán aportar recursos para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, en los siguientes términos.

a) De los Municipios

Los concejos municipales y distritales, a iniciativa del alcalde podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, impuesto sobre vehículo automotor, demarcación urbana, predial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil” (Subrayado fuera del texto).

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:

“ARTÍCULO 44. Porcentaje Ambiental de los Gravámenes a la Propiedad Inmueble. Establécese, en desarrollo de lo dispuesto por el inciso 2o. del artículo 317 de la Constitución Nacional, y con destino a la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, un porcentaje sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial, (...).

Los municipios y distritos podrán optar en lugar de lo establecido en el inciso anterior por establecer, con destino al medio ambiente, una sobretasa que no podrá ser inferior al 1.5 por mil, ni superior al 2.5 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.

(...)

Los recursos que transferirán los municipios y distritos a las Corporaciones Autónomas Regionales por concepto de dichos porcentajes ambientales y en los términos de que trata el numeral 1o. del artículo 46, deberán ser pagados a éstas por trimestres, a medida que la entidad territorial efectúe el recaudo y, excepcionalmente, por anualidades antes del 30 de marzo de cada año subsiguiente al período de recaudación.

(...)

ARTÍCULO 46. Patrimonio y Rentas de las Corporaciones Autónomas Regionales. Constituyen el patrimonio y rentas de las Corporaciones Autónomas Regionales:

1. El producto de las sumas que, por concepto de porcentaje ambiental del impuesto predial, les transferirán los municipios y distritos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 44 de la presente Ley” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1076 de 2015, señala:

“ARTÍCULO 2.2.9.1.1.1. Porcentaje del impuesto predial. Los consejos municipales y distritales deberán destinar anualmente a las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible del territorio de su jurisdicción, para la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, el porcentaje ambiental del impuesto predial de que trata el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, que se podrá fijar de cualesquiera de las dos formas que se establecen a continuación:

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.2. Sobretasa. En el evento de optar el respectivo Consejo municipal o distrital por el establecimiento de una sobretasa a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible, los recaudos correspondientes efectuados por los tesoreros municipales y distritales se mantendrán en cuenta separada y los saldos respectivos serán girados trimestralmente a tales Corporaciones, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la terminación de cada período” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Concepto 1637 de 2005 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, establece:

“Se está en presencia de una "transferencia" que los municipios hacen a las corporaciones autónomas regionales, y no de un tributo u obligación fiscal a su cargo, y que por lo mismo estos recursos no les pertenecen sino que son ingresos propios de las corporaciones autónomas regionales, sobre los cuales las entidades territoriales son meros recaudadores. Utilizando el lenguaje del derecho civil para efectos de aclarar el concepto, se puede afirmar que estas rentas son de "propiedad" de las corporaciones, por lo que frente a ellos los municipios son "tenedores por cuenta ajena" y por lo mismo no existe, ni puede existir un "ánimo de señor y dueño" de estas entidades territoriales sobre los recursos cuyas características se analizan.

En palabras del derecho administrativo se tiene entonces que estos recursos tienen origen en un impuesto cuyos sujetos pasivos son los propietarios o poseedores de los inmuebles, los sujetos activos son las corporaciones autónomas regionales quienes deben incluirlas en su presupuesto de ingresos, mientras que los municipios son recaudadores del mismo, de manera que no pueden presupuestarlos como ingresos municipales, sino como transferencias. Todo lo anterior permite concluir que se está en presencia de una obligación legal de transferencia de unos recursos públicos que los municipios o distritos deben realizar, con el producto del impuesto predial que recaudan con tal fin - sea el porcentaje o la sobretasa -, y que no pertenecen a dichas entidades territoriales, pues lo perciben en calidad de recaudadores, los cuales forman parte del patrimonio y rentas de las corporaciones” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias” (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

2.2. Clasificación

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

2.3. Medición inicial

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y la tasa retributiva o compensatoria, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 089 de 2024, establece:

“2. SOBRETASA AMBIENTAL

2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán, únicamente, el ingreso liquidado por concepto de impuesto predial, para lo cual debitarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditarán la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105- IMPUESTOS.

En relación con la sobretasa ambiental con destino a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitarán la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de

control por contra de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditarán la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Adicionalmente, los municipios o distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa ambiental.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 130581-Sobretasa ambiental de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410581-Sobretasa ambiental de la cuenta 4105-IMPUESTOS” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En este sentido, no corresponde a la CGN pronunciarse respecto a que tipo de ingresos se pueden considerar como parte de las garantías que se requieren para un contrato de empréstito.

Respecto al reconocimiento de los hechos económicos en la información financiera, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, señala que son ingresos los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación establece que la entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

- Sobretasa ambiental

Ahora bien, es preciso señalar que la sobretasa ambiental es un tributo que se recauda del impuesto predial, destinado a financiar actividades para la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables. Así mismo, son recursos propios de las Corporaciones Autónomas Regionales -CAR, puesto que: (i) son quienes tiene la titularidad legal de la misma, (ii) el beneficio económico futuro es obtenido por las CAR, dado que son las entidades que reciben la corriente de flujos de efectivo, y (iii) los recursos que recauda la entidad territorial por concepto de sobretasa ambiental se mantienen en una cuenta separada y la entidad territorial no puede usar los recursos para sus propios fines. En este sentido, la entidad territorial actúa únicamente como recaudador.

En relación con lo anterior, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y la tasa retributiva o compensatoria, establece que con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio registrará, únicamente, el ingreso liquidado por concepto de impuesto predial. Ahora bien, los recursos generados por la liquidación de la sobretasa ambiental con destino a las CAR, el municipio los registrará en cuentas de orden de control. Para el efecto, debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Por consiguiente, se concluye que los recursos que recauda la entidad por concepto de sobretasa ambiental no corresponden a ingresos propios del municipio.

- Sobretasa bomberil

Por otra parte, en virtud de la Ley 1575 de 2012 y la normativa vigente, los municipios tienen la potestad de crear sobretasas a los impuestos, y quienes deben garantizar, a través de las instituciones bomberiles, la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, constituyéndose este servicio en un servicio público esencial a cargo del Estado.

Por lo tanto, en el momento en que quede en firme la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, el municipio reconocerá como ingresos por impuestos los valores liquidados por concepto de sobretasa bomberil, mediante un débito en la subcuenta 130562-Sobretasa bomberil de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410562-Sobretasa bomberil de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

En este sentido, los ingresos generados por concepto de sobretasa bomberil sí forman parte de las rentas del municipio y afectan el resultado del ejercicio.

CONCEPTO No. 20241100040891 DEL 13-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inversiones en controladas Acuerdos conjuntos
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de inversión en empresa societaria. Clasificación del Contrato interadministrativo No. 2023-341 suscrito entre el Municipio de Chiquinquirá y Soluciones Integrales de Innovación y Tecnologías en Movilidad SINNTEC S.A.S. Sociedad de Economía Mixta.

Señores
Municipio de Chiquinquirá
Chiquinquirá, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100058572 del 14 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que el Municipio de Chiquinquirá suscribió el convenio interadministrativo No. 2023-341 cuyo objeto es ‘generar un vínculo de colaboración, apoyo técnico, tecnológico y operativo con el fin de que la sociedad Soluciones Integrales de Innovación y Tecnologías en Movilidad SIINTEC S.A.S sociedad de economía mixta y el Municipio de Chiquinquirá desarrollen las actividades de transito tercerizables y aquellas que el organismo de tránsito municipal tenga a su cargo, así como fijar las condiciones y parámetros que regirán dicho vinculo’. Dado lo anterior, la participación accionaria del Municipio corresponde al 52%, a la fecha no se tiene un documento fiable donde se indique el valor que se debe reconocer en los estados financieros del Municipio respecto de la participación accionaria toda vez que en la minuta del convenio se aclara que el aporte es en especie, intangible y que consiste en una iniciativa empresarial.

La duda que surge es: cómo se debe hacer dicho reconocimiento en los estados financieros, ya que las condiciones del convenio suscrito no determinan claramente los recursos entregados como intangibles y por ende no hay claridad para reconocer el valor del activo de inversión”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 410 de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio, establece:

“CAPÍTULO II.

LAS ACCIONES EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA

SECCIÓN I.

EMISIÓN DE ACCIONES

(...)

ARTÍCULO 380. ACCIONES DE GOCE O INDUSTRIA EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA-DERECHOS DE LOS ACCIONISTAS. Podrán crearse acciones de goce o industria para compensar las aportaciones de servicios, trabajo, conocimientos tecnológicos, secretos industriales o comerciales, asistencia técnica y, en general, toda obligación de hacer a cargo del aportante. Los títulos de estas acciones permanecerán depositados en la caja social para ser entregados al aportante, en la medida en que cumpla su obligación y, mientras tanto, no serán negociables

Los titulares de las acciones de goce o de industria tendrán los siguientes derechos:

- 1) Asistir con voz a las reuniones de la asamblea;
- 2) Participar en las utilidades que se decreten, y
- 3) Al liquidarse la sociedad, participar de las reservas acumuladas y valorizaciones producidas durante el tiempo en que fue accionista, en la forma y condiciones estipuladas” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1258 DE 2008, por medio de la cual se crea la sociedad por acciones simplificada, estipula:

“CAPITULO III.

REGLAS ESPECIALES SOBRE EL CAPITAL Y LAS ACCIONES.

ARTÍCULO 9o. SUSCRIPCIÓN Y PAGO DEL CAPITAL. La suscripción y pago del capital podrá hacerse en condiciones, proporciones y plazos distintos de los previstos en las normas contempladas en el Código de Comercio para las sociedades anónimas. Sin embargo, en ningún caso, el plazo para el pago de las acciones excederá de dos (2) años.

En los estatutos de las sociedades por acciones simplificadas podrán establecerse porcentajes o montos mínimos o máximos del capital social que podrán ser controlados por uno o más accionistas, en forma directa o indirecta. En caso de establecerse estas reglas de capital variable, los estatutos podrán contener disposiciones que regulen los efectos derivados del incumplimiento de dichos límites.

ARTÍCULO 10. CLASES DE ACCIONES. Podrán crearse diversas clases y series de acciones, incluidas las siguientes, según los términos y condiciones previstos en las normas legales respectivas: (i) acciones privilegiadas; (ii) acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto; (iii) acciones con dividendo fijo anual y (iv) acciones de pago.

Al dorso de los títulos de acciones, constarán los derechos inherentes a ellas” (Subrayado fuera de texto).

El Contrato interadministrativo No. 2023-341 del 28 de junio de 2023 suscrito entre el Municipio de Chiquinquirá (Boyacá) y Soluciones Integrales de Innovación y Tecnologías en Movilidad SINNTEC S.A.S. Sociedad de Economía Mixta, estipula:

“CONSIDERACIONES

(...)

Que el día 16 de Junio de 2023 fue suscrito el contrato social por medio del cual se creó la Sociedad SOLUCIONES INTEGRALES DE INNOVACIÓN Y TECNOLOGÍAS EN MOVILIDAD SINNTEC S.A.S. SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA, conformada por el Municipio de Chiquinquirá con un 52% de participación accionaria, COMPAÑÍA INTEGRAL DE RECUPERACIÓN DE ACTIVOS S.A.S., SIGLA CIRA S.A.S., con un 38.4% de participación accionaria y GESTIÓN CONSULTORÍA Y SERVICIOS INTEGRALES – GCSIA S.A.S., con un 9.6% de participación accionaria.

(...)

CLÁUSULAS

CLÁUSULA PRIMERA. – OBJETO: el presente contrato interadministrativo tiene por objeto generar un vínculo de colaboración, apoyo técnico, tecnológico y operativo con el fin de que la sociedad SOLUCIONES INTEGRALES DE INNOVACIÓN Y TECNOLOGÍAS EN MOVILIDAD SINNTEC S.A.S. SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA (Contratista) y el MUNICIPIO DE CHIQUINQUIRÁ (Contratante) desarrollen las actividades de Tránsito tercerizables y aquellas que el organismo de Tránsito Municipal tenga a su cargo, así como fijar las condiciones y parámetros que regirán dicho vínculo.

(...)

CLÁUSULA QUINTA. – VALOR DEL CONTRATO: La cuantía del presente contrato es indeterminada pero determinable en el tiempo de acuerdo con los ingresos que se perciban como consecuencia de la ejecución del objeto contractual.

CLÁUSULA SEXTA. – DURACIÓN DEL CONTRATO: El plazo de duración y/o ejecución del presente contrato será de veinte (20) años, contados a partir del Acta de Inicio de este contrato, de conformidad con lo dispuesto en los estudios previos y documentos que hacen parte integral del proceso de Licitación Pública no. LP-CHIQ-002-2023.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. – ASPECTOS ATINENTES A LA FINANCIACIÓN DEL CONTRATO: La fuente de financiación del presente contrato interadministrativo serán los recursos que se obtengan al recaudar por concepto de: (i) Comparendos y Multas impuestas sin el apoyo de Sistemas automáticos, semiautomáticos y otros medios tecnológicos por infracciones a las normas de tránsito; (ii) Derechos de tránsito por trámites y servicios de tránsito y transporte establecidos en la normativa de tránsito vigentes y en las modificaciones que lleguen a promulgarse de acuerdo con los valores fijados por la autoridad competente; (iii) Comparendos y Multas impuestas con el apoyo de Sistemas automáticos, semiautomáticos y otros medios tecnológicos; instalación y puesta en operación de sistemas automáticos, semiautomáticos y otros medios tecnológicos; (iv) zonas de estacionamiento regulado ZER.

En línea con lo anterior, se pactan las participaciones de las partes así:

1. Recaudo por concepto de Comparendos y Multas impuestas sin apoyo de SAST: 60% a favor del contratante; 40% a favor del contratista.
2. Recaudo por concepto de Derechos de tránsito por trámites y servicios de tránsito y transporte: 40% a favor del contratante; 60% a favor del contratista.
3. Recaudo de multas o comparendos impuestos por infracciones de tránsito con el aporte de pruebas (Sistemas automáticos, semiautomáticos y otros medios tecnológicos): 35% a favor del contratante; 55% a favor del contratista; y por la instalación y puesta en operación de los sistemas SAST, el contratista percibirá un 10% del recaudo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5° de la Ley 1843 de 2017.
4. Recaudo por zonas de estacionamiento regulado – ZER: 10% a favor del contratante; 90% a favor del contratista.

(...)

PARÁGRAFO TERCERO: Los recursos percibidos producto de la ejecución del contrato, se distribuirán entre las partes contractuales, una vez sean recepcionados mediante un encargo fiduciario que será constituido por el Contratista.

PARÁGRAFO CUARTO: El MUNICIPIO y LA SOCIEDAD asumirán cada uno independientemente los costos de la operación para le ejecución del presente contrato interadministrativo, lo que indica que la sociedad sólo asumirá los costos relacionados directamente con la operación de las actividades de apoyo a la gestión que realice” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

95. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

96. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

97. La medición inicial de un elemento permite su reconocimiento en la información financiera y, posteriormente, el valor asignado a dicho elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente del utilizado en el reconocimiento, dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

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

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

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

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

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

(...)

7. ACUERDOS CONJUNTOS

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

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

7.1. Operación conjunta

3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos; y obtiene recursos de crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

5. En consecuencia, la entidad que actúa como operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los siguientes criterios para reconocer un activo en la información financiera: i) la existencia de control, ii) la generación de beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y iii) que

provenza de sucesos pasados. Adicionalmente, el valor del activo debe poder medirse de manera.

La Norma de inversiones en controladas establece que, se reconocerá como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad de gobierno tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control. Este control se configura cuando la entidad tiene: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos

En este sentido, el municipio de Chiquinquirá deberá evaluar si los aportes convenidos en el documento legal soporte de la transacción se adecuan a lo establecido en el Código de Comercio y demás legislación aplicable al tipo de sociedad por acciones constituida. Posteriormente, el municipio determinará si dichos aportes cumplen con los requerimientos anteriormente mencionados para ser reconocidos como activo.

Por consiguiente, si se determina que el aporte convenido es un activo y se han cumplido las obligaciones de pago estipuladas en el acta de constitución y los estatutos de la sociedad, el municipio reconocerá dicha participación accionarial en la subcuenta 122704-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Por otra parte, el Contrato interadministrativo No. 2023-341 suscrito entre el Municipio de Chiquinquirá y Soluciones Integrales de Innovación y Tecnologías en Movilidad SINNTEC S.A.S. Sociedad de Economía Mixta estipula una colaboración para desarrollar actividades de tránsito tercerizables y las propias del organismo municipal, donde el valor del contrato es indeterminado, pero dependerá de los ingresos generados durante su ejecución, con una duración de 20 años desde el Acta de Inicio. La financiación provendrá de recursos recaudados por multas, derechos de tránsito y zonas de estacionamiento regulado, con participaciones específicas para ambas partes, distribuidas según el tipo de ingreso; los recursos se gestionarán mediante un encargo fiduciario, y cada parte asumirá de manera independiente los costos operativos relacionados con sus respectivas responsabilidades en la ejecución del contrato.

Ahora bien, la Norma de acuerdos conjuntos establece que, un acuerdo conjunto es un pacto entre dos o más partes con control compartido que requiere consenso unánime para tomar decisiones sobre actividades relevantes; estos acuerdos pueden clasificarse como operaciones conjuntas o negocios conjuntos, según los derechos y obligaciones de las partes involucradas. La Norma define que, en la operación conjunta, las partes con control compartido tienen derechos sobre los activos y obligaciones frente a los pasivos relacionados con el acuerdo, sin que sea necesario establecer una nueva entidad, de este modo cada participante utiliza sus propios recursos, incurre en gastos y pasivos, y comparte ingresos y costos derivados de la operación.

Por lo tanto, la ejecución del Contrato Interadministrativo No. 2023-341 constituye un hecho económico independiente de la constitución de la sociedad de economía mixta mencionada en la consulta. Por lo tanto, conforme a las obligaciones y derechos acordados entre las partes, este contrato se clasifica como una operación conjunta, lo que implica que el municipio debe reconocer, medir y revelar los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos de acuerdo su porcentaje de participación en dicha operación o a la distribución acordada según sea el caso, siguiendo los criterios definidos en las normas aplicables.

CONCEPTO No. 20241100041021 DEL 16-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Inventarios Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la pérdida o faltante de bienes reconocidos como inventarios Inviabilidad de realizar el reconocimiento contable de cuentas por cobrar previo al surgimiento de los derechos

Doctora
 SARA CONSUELO SASTOQUE ACEVEDO
 Subgerente Administrativa y Financiera
 Artesanías de Colombia S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010058302 del 13 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"...solicitamos la acostumbrada colaboración de esa entidad, en la emisión de un concepto contable, teniendo en cuenta la observación efectuada por la Contraloría General de la República – CGR, sobre el manejo de los faltantes de inventarios de la Entidad, en desarrollo de la Auditoría Financiera vigencia 2023.

Es preciso anotar que Artesanías de Colombia S.A. – BIC, es una Entidad enmarcada en la Resolución 533 de 2015 Entidades de Gobierno, sin embargo, por su naturaleza jurídica, desarrolla actividades de comercialización de productos artesanales en diferentes establecimientos y ferias, a su vez está vigilada por los diferentes entes de control de las Entidades de Gobierno.

En cumplimiento de su misionalidad, la Entidad comercializa productos artesanales, registrados dentro de las cuentas contables de mercancía, dichos inventarios están en cabeza de funcionarios responsables del manejo y custodia de los mismos, sin embargo, en vigencias anteriores se han registrado faltantes de mercancía por diferentes motivos. De acuerdo con la normatividad, contablemente se registra la disminución del inventario y se reconoce el costo, paralelamente se crea una cuenta de orden para realizar el seguimiento y control de los procesos que la pérdida implica.

Para el cierre de la vigencia 2023, existen registros tercerizados en las cuentas de orden que de acuerdo a la observación de la Contraloría General de la República, se deberían reclasificar como cuenta por cobrar a nombre de los responsables allí registrados, sin embargo, esta reclasificación tendría implicaciones tributarias, por la naturaleza jurídica de Artesanías de Colombia S.A. -BIC como responsable de presentar y pagar declaración de renta, aunado a las demás consecuencias que esto amerite, como reporte de información exógena por terceros con los cuales no se tuvo relación comercial.

En aplicación de lo reglamentado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido en la Resolución 211 de 2021, en el numeral 6.1.1. en su oportunidad la Entidad evaluó que la pérdida de inventarios no cumplía con los requisitos para reconocerse como un activo (cuenta por cobrar), razón por la cual se registró por terceros la pérdida de mercancías en cuenta de orden, sin embargo, de acuerdo a la observación de la Contraloría General de la República 'el uso de cuentas de orden para registrar faltantes de mercancía es inadecuado, ya que estas cuentas están diseñadas para reflejar situaciones potenciales o contingencias, no hechos ciertos y consumados. En este caso, el inventario faltante constituye un hecho real y comprobado, con un responsable identificado, lo que exige un tratamiento contable que permita un control y recuperación efectivo de los valores asociados. Estas cuentas de orden, creadas para contingencias y no para eventos definitivos, resultan inadecuadas para registrar faltantes ciertos. Su uso en este contexto compromete la claridad contable y el seguimiento de activos, afectando los derechos y resultados financieros de la entidad', agradecemos su colaboración con la emisión de un concepto que nos permita aclarar ¿La Entidad debe mantener el registro en las cuentas de orden o debe trasladar el registro a cuentas por cobrar donde diga quiénes son los responsables directos, como manifiesta la Contraloría General de la República?"

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor”.

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.5. Baja en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

- Tratamiento contable de las pérdidas o faltantes de bienes reconocidos como inventarios

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, el cual puede medirse fiablemente y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por otra parte, el referido Marco Conceptual, señala que los gastos corresponden a los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades; y define los costos como decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos

a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos.

De conformidad con lo anterior, el tratamiento contable de la pérdida o faltante de los inventarios corresponde a la baja en cuentas de dichos recursos en los estados financieros de la entidad, por cuanto los mismos dejaron de cumplir con los requisitos esenciales para mantener su reconocimiento como activos.

Para este efecto, la entidad afectada debió debitar la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y acreditar la subcuenta y cuenta respectiva del GRUPO 15-INVENTARIOS.

En este punto, es preciso señalar que ante la pérdida o faltante de inventarios no es viable registrar un costo, en tanto que los costos están asociados a la adquisición o producción de los bienes vendidos. Por lo cual, haber realizado el registro contable de costos ante las pérdidas de inventarios corresponde a un error contable que deberá corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, dado que el efecto de los costos fue en el resultado al igual lo hubiera sido el gasto que debió registrarse, no hay lugar a realizar registros contables, sino que se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el error es material, deberá efectuar la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error. Por su parte, si el error no es material no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, es pertinente manifestar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si por ejemplo, un inventario dejó de cumplir los criterios para su reconocimiento como consecuencia de su pérdida, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero ello no es óbice para que se adelanten las acciones, procesos, o trámites pertinentes con miras a obtener el valor de los recursos faltantes o imputar las responsabilidades a que haya lugar.

En este caso, si se iniciaron o se inician procesos en contra de los presuntos responsables de la pérdida o faltante de bienes con el objeto de recuperar el valor de los mismos, dichos procesos deberán revelarse en cuentas de orden de control con un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

- Reconocimiento contable de las cuentas por cobrar

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, señala, sobre el momento del reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros, que este debe realizarse conforme al principio de devengo que establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, tratándose de derechos, se deberán reconocer en el momento en que surjan, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar los derechos a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo; y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios, dado que o están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, como las entidades deben cobrar sus acreencias, esperan la entrada de flujo financiero por estas.

Así las cosas, se precisa que los derechos a favor de la entidad deben reconocerse en el momento en la entidad los adquiera, es decir, en el momento en que surjan a la vida jurídica y estén en cabeza de la entidad, porque es en dicho momento en que se tiene un derecho del cual se espera la entrada de flujo financiero.

En virtud de lo anterior, no es viable realizar el reconocimiento contable de una cuenta por cobrar cuando la entidad se percata de un faltante o pérdida de un inventario, porque en dicho momento la entidad no ha adquirido el respectivo derecho del cual espere la entrada de un flujo financiero, en tanto el derecho a favor de la entidad no surge por el solo hecho de que se estén adelantando trámites o se estén cursando procesos para recuperar los recursos perdidos, sino que dicho derecho surge cuando los respectivos fallos, providencias, actos administrativos, entre otros, proferidos en contra de los responsables, adquieran firmeza o estos suscriban los acuerdos, actas, o compromisos de los que surja el derecho de cobro.

En este sentido, una vez surja el derecho la entidad realizará el registro de este hecho económico con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del GRUPO-13-CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del GRUPO 48-OTROS INGRESOS.

CONCEPTO No. 20241100041111 DEL 17-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes de la entidad que se encuentran sometidos a protocolo de cadena de custodia por la Fiscalía General de la Nación en atención a una auditoría forense

Doctora
 DAYRA NAYIBE PINTO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Departamento Administrativo de la Presidencia de la República
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010057092 del 05 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Antecedentes: Mediante una inspección judicial realizada en el mes de Julio de 2024 por la Fiscalía General de la Nación, en la cual procedieron a ‘incautar y someter a protocolo de cadena de custodia’ computadores portátiles de propiedad de la Entidad, como insumo de auditoría forense.

Teniendo en cuenta que se desconoce el tiempo que dichos equipos se encontrará bajo la custodia del Ente investigador, el Grupo de Recursos Físicos e Inventarios del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República procedió a la creación en Aplicativo para el manejo de bienes la bodega 0125 llamada UNIDAD INVESTIGATIVA, con el fin de efectuar un adecuado control administrativo del bien.

Sin embargo, es prudente y oportuno elevar la consulta a la CGN respecto a:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable respecto de un bien mueble, el cual se encuentra en custodia, por parte de la Fiscalía General?

2. ¿Cuál es el tratamiento contable respecto a la depreciación del bien mueble?

(...)”.

CONSIDERACIONES

La Corte Suprema de Justicia, mediante radicado 35.127 del 17 abr. 2013, manifestó, sobre la cadena de custodia:

“La cadena de custodia es el conjunto de procedimientos encaminados a asegurar y demostrar la autenticidad de los elementos materiales probatorios y evidencia física. Está conformada, entonces, por los funcionarios y personas bajo cuya responsabilidad se encuentren elementos de convicción durante las diferentes etapas del proceso; se inicia con la autoridad que recolecta los medios de prueba desde el momento en que se conoce la conducta punible, y finaliza con el juez de la causa y los diferentes servidores judiciales. Así, al momento de recolectar las evidencias -llamadas a convertirse en prueba en el juicio oral- es necesario registrar en la correspondiente acta la naturaleza del elemento recogido, el sitio exacto del hallazgo y la persona o funcionario que lo recogió, así como los cambios que hubiere sufrido en su manejo”.

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios

económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32 Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Respecto al control de los activos, el referido marco conceptual señala que para determinar si se ostenta se deben evaluar aspectos como: a) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; b) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; c) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; d) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y e) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y se darán de baja cuando se pierda el control sobre estos elementos o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En el caso objeto de consulta, se tiene que, en virtud de una auditoría forense, la Fiscalía General de la Nación sometió a protocolo de cadena de custodia algunos computadores portátiles de la entidad, lo que implica que se retiraron los elementos de la entidad de forma temporal, con el fin de adelantar la investigación respectiva.

Sobre el particular, es preciso señalar que este hecho no implica que el DAPRE haya perdido el control del activo, en tanto que la entidad sigue ostentando la titularidad jurídica de dichos bienes, sus riesgos inherentes, y el derecho sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados estos, con independencia que se haya restringido temporalmente el acceso a los mismos. Por lo cual, los bienes de la entidad sometidos a cadena de custodia por la Fiscalía General de la Nación deben mantenerse reconocidos en el estado de situación financiera como propiedades, planta y equipo, y continuar con la depreciación. Adicionalmente, debe realizar la respectiva revelación en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, en caso de que posteriormente los bienes dejen de cumplir con las condiciones para el reconocimiento como activo de la entidad, como por ejemplo, en caso de que los bienes sean retirados definitivamente, destruidos, entre otras circunstancias, la entidad deberá efectuar su baja en cuentas mediante un débito en la subcuenta 168507-Equipos de comunicación y computación de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y en la subcuenta que 169511-Equipos de comunicación y computación de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; la diferencia se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20241100041121 DEL 17-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de materiales sobrantes en reparaciones locativas

Doctor
 JAIRO AUGUSTO MERCHÁN QUINTANA
 Secretario de Hacienda
 Municipio de Tocancipá
 Tocancipá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010057192 del 05 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el desarrollo de las obras de mantenimiento que se realizan a los bienes inmuebles del Municipio de Tocancipá, por parte de Contratistas o entidades externas, generalmente se obtienen residuos de construcción, se sustituyen o reemplazan elementos (tejas, puertas, ventanas, etc.) para algunos de los cuales se les podría dar otro uso; bien sea para el beneficio de la comunidad o para aprovechamiento al interior de la administración municipal, en ambos casos llevando el respectivo control que garantice que no se pierdan los elementos. Cabe aclarar que dichos residuos de construcción formaban parte de los activos de Propiedad, Planta y Equipo o de los Bienes de Beneficio y Uso Público.

Al respecto surgen interrogantes como:

1. Si estos elementos se destinan para ser entregados a la comunidad, ¿Cómo deben incorporarse a la información contable y financiera? ¿Procede el reconocimiento al activo como inventario y posteriormente al gasto público? ¿Cómo realizar la medición del valor de dichos elementos?
2. Si los elementos son usados al interior de la administración municipal con el fin de realizar mantenimiento por parte de los funcionarios, ¿Procede el reconocimiento al activo

como inventario y posteriormente al gasto público? ¿Cómo realizar la medición del valor de dichos elementos?

3. ¿Procede el reconocimiento como bienes devolutivos en cambio de bienes de consumo, aún conociendo que serán destinados para entrega a la comunidad o para realizar mantenimientos locativos en las oficinas de la administración Municipal?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

95. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

96. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

97. La medición inicial de un elemento permite su reconocimiento en la información financiera y, posteriormente, el valor asignado a dicho elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente del utilizado en el reconocimiento, dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1 y 2

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características

fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual; siendo la materialidad un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por lo anterior, esta información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

De igual forma, el Marco Conceptual para entidades de gobierno, define los siguientes criterios para reconocer un activo en la información financiera: i) la existencia de control, ii) la generación de beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Adicionalmente, el valor del activo debe poder medirse de manera fiable y debe cumplir con el criterio de materialidad establecido en las políticas contables de la entidad con base en la naturaleza de los hechos económicos que considere relevantes o a partir de un umbral relacionado con la magnitud de las partidas.

En este sentido, dado que los elementos retirados durante las reparaciones son reemplazados por no cumplir con las condiciones de potencial de servicio para la entidad y no es posible establecer una medición fiable de su valor, el municipio de Tocancipá no los reconocerá como activos. Sin embargo, si el municipio considera necesario mantener un control administrativo sobre dichos bienes, podrá registrarlos en cuentas de orden; y en caso de realizar una venta de estos bienes, se deberá reconocer el valor de la contraprestación recibida en la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Pregunta 3

Es importante precisar que, la regulación contable pública no define el concepto de activo de consumo. En consecuencia, el reconocimiento de los hechos económicos en las entidades públicas debe ajustarse a las definiciones de los elementos de los estados financieros establecidas en el Marco Conceptual, así como a los criterios de reconocimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Adicionalmente, la entidad tiene la responsabilidad de implementar todas las acciones necesarias para garantizar un control administrativo adecuado sobre los bienes de su propiedad, independientemente de que estos cumplan o no con los criterios para ser reconocidos como activos en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20241100041311 DEL 18-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes adquiridos como propiedades, planta y equipo. Tratamiento contable de bienes totalmente depreciados que continúan en uso.

Doctor
 ÉDGAR CAMILO GARCÍA VALDERRAMA
 Coordinador GIT Contabilidad
 Departamento Administrativo Nacional de Estadística
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la comunicación radicada con el N° 20240010057182 del 05 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Según lo establecido en la política contable interna de propiedades, planta y equipo para el reconocimiento inicial, la entidad estableció que los bienes adquiridos por un valor unitario inferior a cinco (5) Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes (SMLMV), serán considerados activos de menor cuantía y se depreciarán en su totalidad en el periodo en el cual fueron adquiridos para posteriormente ser trasladados a cuentas de orden para su control administrativo.

Aunado a lo anterior resulta imprescindible adquirir infraestructura tecnológica para respaldar el compromiso establecido por el DANE en su misión estadística, como por ejemplo en la preparación y ejecución del operativo del Censo Económico Nacional y Censo Wayuu entre otras operaciones estadísticas, bienes tecnológicos que, en su gran mayoría por costo unitario, no superan los cinco (5) SMLMV.

Dentro de las mencionadas adquisiciones tecnológicas se encuentran los dispositivos de captura de información tipo tableta o como se le denomina al interior del DANE, Dispositivos Móviles de Captura (DMC).

(...)

De este modo, dentro del inventario de elementos adquiridos por el DANE, en su mayoría, aquellos usados para la operación censal, ya se encuentran totalmente depreciados y en cuentas de orden para su control, en donde se establece su ubicación y por lo tanto si se encuentran en uso o viceversa.

No sobra mencionar que el DANE, no adquiere estos elementos tecnológicos planificando en un futuro un provecho económico procedente por ventas, ya que su propósito es garantizar la administración de datos para su uso y aprovechamiento con fines estadísticos.

De acuerdo con lo anterior requerimos un concepto y en lo posible con un acompañamiento, respecto a sí debemos plantear un tratamiento operativo y contable adicional para aquellos bienes que fueron reconocidos por menor cuantía (inferior a cinco (5) SMLMV) de acuerdo a lo establecido en nuestras políticas contables, los cuales se encuentran totalmente depreciados y registrados en cuentas de orden para su control administrativo, dejando la salvedad que dichos bienes actualmente se encuentran disponibles para el servicio o en su mayoría de casos en uso.

Adicionalmente, la entidad cuenta con algunos bienes que fueron reconocidos por una cuantía superior a los cinco (5) SMLMV y que pese a cumplir su vida útil definida, continúan en servicio y fueron trasladados con su valor histórico a cuentas de orden para su control según los parámetros establecidos para el manejo del inventario en el aplicativo que administra el área administrativa de la Entidad, perdiendo su valor en los libros del activo.

Con corte a cierre de septiembre de 2024, hay un total de 75.433 elementos registrados en cuentas de orden, con valor en libros cero (0), totalmente depreciados y valor histórico total de \$ 56.267.006.984 disponibles y/o en uso y algunos en proceso de verificación para dar de baja por inservibilidad u obsolescencia.

(...)

Teniendo en cuenta que el valor unitario promedio de adquisición de las DMC es de \$560.000 aproximadamente, las cuales actualmente generan un potencial de servicio a la entidad por más de 12 meses, agradecemos también nos puedan orientar de ¿cuál sería el tratamiento operativo y contable adicional que se debería contemplar para el reconocimiento en las cuentas del activo y su medición posterior?".

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo (...).

(...)

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

(...)

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

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

(...)

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

(...)

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)

4.3. Corrección de errores

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.

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En virtud de lo anterior, es preciso señalar que la CGN no es competente para definir el tratamiento operativo que debe realizar la entidad respecto de los bienes referidos en su consulta, por cuanto dicho asunto no obedece a un asunto de carácter contable. Así las cosas, le corresponde a la entidad, definir los mecanismos que le permitan efectuar un control sobre los mismos.

Ahora bien, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de

cada uno de los hechos de manera individual; siendo la materialidad un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por lo anterior, la información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

Respecto a la característica fundamental de relevancia, en el reconocimiento y medición de los activos, la entidad definirá en sus políticas contables el criterio de materialidad para que su información financiera refleje de manera adecuada todos los hechos económicos y partidas contables que puedan influir en la toma de decisiones de sus usuarios.

El referido Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros, correspondiendo el potencial de servicio a la capacidad que tiene el recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que, se reconocerán en esta categoría los activos tangibles utilizados por la entidad para la producción o suministro de bienes, la prestación de servicios o fines administrativos; estos activos se caracterizan por su uso previsto superior a 12 meses, sin expectativas de venta o distribución gratuita en el curso normal de la operación.

En consecuencia, si los bienes adquiridos cumplen con el criterio de materialidad establecido por la entidad para su reconocimiento en la información financiera, así como con la definición de activo y de propiedades, planta y equipo; la entidad debe incorporarlos en su información financiera en dicha clasificación y aplicar para su medición posterior lo indicado en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo.

Por lo tanto, si un activo que cumplía con el criterio de materialidad y había sido reconocido como parte de las propiedades, planta y equipo de la entidad ha consumido totalmente su vida útil y se encuentra totalmente depreciado, pero la entidad considera que aún conserva su potencial de servicio, esto puede corresponder a dos situaciones:

i) Significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros, dando aplicación al numeral 4.2. Cambios en una estimación contable de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

En este sentido, la entidad deberá realizar la corrección del error, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil

remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si los hechos económicos son materiales, los estados financieros deberán reexpresarse conforme a lo establecido en la norma previamente mencionada. En caso de que los hechos económicos no sean materiales, solo serán necesarios los registros pertinentes para realizar las correcciones correspondientes, acompañados de las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, podría corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo cual es una situación particular donde el bien en cuestión no es material y su omisión o no expresión en la información financiera podría esperarse razonablemente que no influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes que no cumplen con el criterio de materialidad determinado por la entidad, totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad. Además, la entidad deberá mantener dichos activos en los estados financieros y relevar en las respectivas notas contables, las razones por las cuales aún se encuentran en uso pese a estar completamente depreciados o amortizados, sin que esta explicación configure la definición de error contable.

Por último, si la entidad tenía reconocidos bienes como propiedades, planta y equipo que no cumplieran con los criterios de materialidad para ser reconocidos como activos o los criterios para ser activos o propiedades, planta y equipo, y estos ya se encuentran totalmente depreciados; la entidad los dará de baja en cuentas, y llevará el control administrativo que corresponda.

CONCEPTO No. 20241100041441 DEL 19-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas y deterioro de propiedades, planta y equipo

Doctora
 ANDREA JASMÍN SALINAS CRUZ
 Contadora Pública
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100060222 del 22 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el propósito de garantizar la correcta aplicación del marco normativo contable vigente para entidades públicas (entidades de Gobierno) sujetas al ámbito de la aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, solicitamos su orientación respecto a la situación que se describe a continuación:

Contexto de la situación:

1. En los estados financieros se registró un deterioro por XXXX valor en las subcuentas 169525-Propiedades, planta y equipo no explotados de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 535121-Propiedades, planta y equipo no explotados de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO a 31 de diciembre de 2023.

2. Este registro se realizó sobre bienes que se encontraban en estado de daño y pendientes de ser dados de baja y se encontraban en la bodega de bienes no explotados. (Se tenía el concepto técnico de su estado físico). Actualmente, los bienes aún se encuentran

pendientes de dar de baja a la espera de aprobación por parte del Comité de bajas y posterior emisión del acto administrativo.

3. De acuerdo con el marco normativo, existe una distinción entre la baja en cuentas y el reconocimiento por deterioro:

Baja en cuentas: 'Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación...'

Deterioro: 'El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización'

Consulta específica:

Teniendo en cuenta el numeral 19 y 20 (CAPÍTULO I - ACTIVOS) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno sobre el deterioro del valor de activos generadores y no generadores de efectivo:

1. ¿Es adecuado registrar el deterioro de bienes en estado de daño y que están pendientes de ser dados de baja, considerando que no se espera obtener beneficios económicos futuros ni potencial de servicio?

2. En caso de no proceder el registro de deterioro, ¿debe efectuarse directamente la baja en cuentas, atendiendo las disposiciones normativas sobre pérdida de control o ausencia de utilidad de los bienes?

3. ¿Qué lineamientos adicionales recomienda la Contaduría General de la Nación para garantizar el correcto tratamiento contable en situaciones similares?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

4.2. Características de mejora

(...)

4.2.2. Oportunidad

33. La oportunidad significa tener a tiempo información disponible para los usuarios con el fin de que pueda influir en sus decisiones. Cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre del periodo contable porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias, así como analizar información financiera de propósito general de un periodo anterior.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de

cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...).

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. El deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

En atención al Marco Conceptual y la Norma de propiedades, planta y equipo, se dará de baja en cuentas una partida cuando deja de cumplir con la definición de activo, esto es,

cuando se pierde el control sobre el elemento o ya no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Ahora bien, de conformidad con el numeral 4 de las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, si la entidad evidencia indicios de la pérdida parcial de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio de los activos definidos en las políticas contables como materiales, reconocerá el deterioro del activo.

De conformidad con lo anterior, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

1. ¿Es adecuado registrar el deterioro de bienes en estado de daño y que están pendientes de ser dados de baja, considerando que no se espera obtener beneficios económicos futuros ni potencial de servicio?

Sobre el particular, en el momento en que la entidad identifique que ya no existe ninguna probabilidad de generar beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un bien clasificado como propiedades, planta y equipo, deberá realizarse la baja en cuentas en la información financiera.

2. En caso de no proceder el registro de deterioro, ¿debe efectuarse directamente la baja en cuentas, atendiendo las disposiciones normativas sobre pérdida de control o ausencia de utilidad de los bienes?

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el fin de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad. Por lo tanto, el hecho económico debe reconocerse en el momento en que sucede y la entidad cuente con los soportes contables idóneos.

Así las cosas, en el momento en que la entidad evidencia que el bien ya no cumple con la definición de activo, por cuanto ya no existe ninguna probabilidad de generar beneficios económicos futuros o potencial de servicio, procederá con la baja en cuentas de la información financiera. Para el efecto, debitará las subcuentas 168515-Propiedades, planta y equipo no explotados de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 169525-Propiedades, planta y equipo no explotados de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. La diferencia se registrará en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

3. ¿Qué lineamientos adicionales recomienda la Contaduría General de la Nación para garantizar el correcto tratamiento contable en situaciones similares?”

Se recomienda, realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele valores que no representen derechos o bienes para la entidad, así como generar mecanismos que permitan un adecuado flujo de información entre las diferentes dependencias o procesos de la entidad, con el objetivo de garantizar el reconocimiento oportuno de los hechos económicos, en cumplimiento al Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable

CONCEPTO No. 20241100041581 DEL 20-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Presentación de Estados Financieros Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables
	SUBTEMA	Presentación de estados financieros comparativos

Doctores
 CONSEJO NACIONAL ELECTORAL
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100060022 del 22 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Consejo Nacional Electoral inició operaciones en el mes de agosto de 2023; para la emisión del estado de resultados comparativo con corte a diciembre 2024, y tomando como base la Resolución No. 356 (30 de diciembre de 2022) en el numeral 5.2 Contenido: 'En el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, se presentarán los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del respectivo trimestre, comparado con los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del mismo trimestre del año anterior'.

Por lo anterior, expreso la siguiente pregunta: ¿es procedente comparar el período entre el 1 de enero al 31 de diciembre del año 2024 con lo comprendido entre el mes de agosto a diciembre de 2023; ya que no son los mismos números de meses de operación?”.

CONSIDERACIONES

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.2 Características de mejora

(...)

4.2.4 Comparabilidad

36. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera de propósito general sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes.

37. El grado de comparabilidad de la información afecta las decisiones de los usuarios quienes eligen, por ejemplo, entre suministrar o no recursos financieros a la entidad. Por consiguiente, la información es más útil si se puede comparar con información de la misma entidad de periodos anteriores o con información similar de otras entidades.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre” (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

(...)

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos” (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, el Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables, modificado por la resolución 261 de 2023, señala:

“3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

(...)

6. PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al trimestre informado. En la siguiente tabla se detalla la fecha de corte y la fecha límite de publicación para cada trimestre.

FECHA CORTE	FECHA LÍMITE DE PUBLICACIÓN
31 DE MARZO	30 DE ABRIL
30 DE JUNIO	31 DE JULIO
30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE

La publicación de los informes financieros y contables se realizará en la página web de la respectiva entidad de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, el periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. Por su parte, la comparabilidad es la característica que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, por lo cual, es más útil si se puede comparar con información de la misma entidad de periodos anteriores.

Por consiguiente, el Consejo Nacional Electoral deberá presentar los estados financieros de propósito general, de forma comparativa con los del periodo contable inmediatamente anterior, tal como lo precisa la Norma de Presentación de estados financieros. Ahora bien, la entidad podrá revelar en las notas a los estados financieros que inicio operaciones en agosto de 2023.

Por su parte, el numeral 3 del Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables señala que al año deben prepararse y elaborarse informes trimestrales con corte a marzo, junio y septiembre los cuales para el caso del estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparado con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior y el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, se presentarán los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del respectivo trimestre, comparado con los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del mismo trimestre del año anterior, para los periodos anteriores al inicio de operaciones corresponderá a cero. En diciembre se prepara y presenta el juego completo de estados financieros, de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100041591 DEL 20-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Clasificación de los gastos para su reconocimiento contable y su relación con los conceptos presupuestales

Doctor
 JOSÉ ANTONIO LUNA GUERRA
 Representante Legal
 BTL Consultores
 Barranquilla, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100060892 del 26 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ANTECEDENTES:

Una entidad territorial ejecuta contratos de prestación de servicios a través del rubro presupuestal gastos de funcionamiento y gastos de inversión. Dentro de los contratos ejecutados en la línea de gastos de inversión, reconocidos por código BPIN, tenemos por ejemplo los siguientes conceptos de objetos contractuales:

1. BRINDAR SERVICIO DE PUBLICIDAD PARA LA PROMOCIÓN DE LAS JORNADAS DE CAMPAÑAS DE CULTURA TRIBUTARIA EN EL DISTRITO, EN EL MARCO DEL PROYECTO DENOMINADO CON EL CÓDIGO DE BPIN 2023XXXXX.
2. PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES COMO SOCIÓLOGO EN LA OFICINA DE CONTROL FÍSICO ADSCRITA A LA SECRETARIA DE GOBIERNO Y SEGURIDAD CIUDADANA DE LA ALCALDIA DISTRITAL, EN EL MARCO DEL PROYECTO BPIN NO.2023XXXXXXX.
3. PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES COMO SOCIÓLOGO EN LA OFICINA DE CONTROL FÍSICO ADSCRITA A LA SECRETARIA DE GOBIERNO Y SEGURIDAD CIUDADANA DE LA ALCALDIA DISTRITAL, EN EL MARCO DEL PROYECTO BPIN NO.2023XXXXXXX.

4. PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES PARA EL LEVANTAMIENTO Y DEPURACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DEL DISTRITO, EN EL MARCO DEL PROYECTO BPIN 2023XXXXX.

Para los informes de austeridad y eficiencia del gasto público en cumplimiento al decreto 1737 de 1998 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, modificado por el artículo 01 del Decreto 984 de 2012, al artículo 12 de la ley 87 de 1993 y al programa de auditoría. Le solicitan al departamento de contabilidad de esta entidad territorial las causaciones por concepto de prestación de servicios.

Conforme a lo anterior, y aterrizando el motivo de consulta, surgieron diferencias de criterios en cuanto a la contabilización de los objetos contractuales anteriormente descritos, debido a que una parte indica que se le debe dar tratamiento de gastos de Administración y operación 51, debido a que tienen esa calidad, puesto que no corresponden a gastos que impacte de manera directa a la solución de necesidades básicas, sin importar que a nivel presupuestal hagan parte de un contrato de inversión; por otro lado, se indica que se debe buscar otra cuenta contable que representen el gasto público social 55, por el solo hecho de venir de un proyecto de inversión desde la óptica del presupuesto.

En ese orden de ideas, se eleva consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva emitir concepto indicando:

1. ¿Cuáles son las cuentas contables que una entidad territorial debe utilizar para registrar los conceptos indicados por prestación de servicios ejecutados por proyectos de inversión, pero no impactan de forma directa, o no son destinados a la solución de necesidades básicas insatisfechas?
2. El tratamiento presupuestal (gasto de funcionamiento o de inversión) ¿influye en la contabilización de un hecho económico?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe los siguientes grupos del gasto, así:

51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos”.

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que el objetivo de la información financiera de propósito general está orientado a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios, por lo que deberá elaborarse conforme a lo definido en el Marco Conceptual y en las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con independencia de las diferencias que puedan surgir con los informes presupuestales.

Lo anterior, por cuanto el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

En ese sentido, desde la perspectiva contable, el principio de Esencia sobre forma definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del

Marco Normativo para Entidades de Gobierno, tendrá prevalencia cuando exista conflicto con su forma legal. Así las cosas, con independencia de la clasificación presupuestal, las entidades de gobierno deberán efectuar el reconocimiento contable de los gastos en la subcuenta y cuenta que mejor represente el concepto de cada gasto, lo cual dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

Por lo tanto, si con la ejecución de los contratos la entidad de gobierno realiza actividades asociadas con la planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico así como con la generalidad de su operación, reconocerá el gasto debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, en tanto que si la ejecución de los contratos se asocia con la atención necesidades básicas insatisfechas de la población, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

CONCEPTO No. 20241100041731 DEL 23-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Capitalización de adiciones o mejoras a un bien clasificado como propiedades, planta y equipo e inicio de la depreciación del mayor valor del activo por concepto de adiciones o mejoras. Pagos realizados como avances y anticipos.

Doctora
ANGGI DAYANA PARRADO
 Coordinadora de Contabilidad
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010061822 del 29 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de dar alcance al Concepto N° 20241100033481 emitido por la CGN el 15 de octubre de 2024 y de acuerdo con los compromisos adquiridos en la mesa de trabajo realizada el 19 de noviembre de 2024 con la CGN y el MADR, respecto al registro contable del mayor valor del activo por mejoras al Edificio Pedro A. López, propiedad del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, indicamos lo siguiente:

1. Antecedentes

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, realizó el contrato de obra No. MADR-685-2023 e cual tiene por objeto ‘Ejecutar por el sistema de precios unitarios, las obras de intervención física para la restauración, reforzamiento estructural, ampliación, modificación, demolición parcial, modernización de las redes y equipos del Edificio Pedro A. López, sede del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, inmueble declarado bien

de interés cultural del ámbito nacional, conforme a las licencias aprobadas por el Ministerio de Cultura y la licencia de construcción’.

El contrato estableció las siguientes formas de pago:

a. Pago Anticipado: El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural desembolsará a título de pago anticipado, el valor de TRECE MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y SIETE MILLONES CIENTO VEINTIDOS MIL CIENTO CINCUENTA Y UN PESOS MCTE (\$13.847.122.151).

De acuerdo con los compromisos contractuales para la amortización del anticipo, se indica: ‘el MINISTERIO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL, consideran necesario para cubrir la compra de materiales, adquisición y/o alquiler de equipos, contratación de mano de obra, y en general todos los costos necesarios para iniciar la ejecución del objeto contractual la entrega de un anticipo de hasta el treinta y cinco por ciento (35%) del valor del contrato dados los diferentes frentes de obra que se deberán adelantar. Recursos que se otorgan en calidad de préstamo y deben ser amortizados en el desarrollo del objeto contractual. El anticipo se amortizará en el porcentaje otorgado de las actas mensuales de ejecución de obra y en caso de no haberse amortizado en su totalidad, el saldo se amortizará con la última acta de obra o en el acta de liquidación’.

b. Pagos Parciales: El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural efectuará pagos previa presentación de actas parciales de avance físico de la obra, los cuales se acumularán hasta llegar al 90% del valor del contrato de acuerdo con las obras recibidas por la INTERVENTORÍA, una vez se encuentre aprobado el P.A.C. (Programa anual mensualizado de Caja). El 10% restante se pagará previa suscripción del acta de recibo a satisfacción la obra terminada.

Adicional al contrato de obra, el Ministerio celebró contrato de Interventoría para la revisión y control en el desarrollo del mantenimiento.

2. Contrato de Interventoría

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, suscribió el Contrato de Interventoría MADR-697-2023 con el Consorcio Edificaciones Institucionales HCH, en diciembre de 2023 por valor de \$3.785.825.477, con plazo de ejecución de 24 meses.

Objeto: El objeto del contrato es Realizar la interventoría integral (técnica, administrativa, financiera, contable, social, ambiental y jurídica) de la ejecución por el sistema de precios unitarios, las obras de intervención física para la restauración, reforzamiento estructural, ampliación, modificación, demolición parcial, modernización de las redes y equipos para el edificio Pedro A. López, sede del ministerio de agricultura y desarrollo rural, inmueble declarado bien de interés cultural del ámbito nacional conforme a las licencias aprobadas por el ministerio de cultura y la licencia de construcción.

(...)

De acuerdo con los juicios profesionales del MADR, el contrato de obra y el de interventoría, corresponden a las mejoras del Edificio Pedro A. López, por lo tanto, de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, lo correspondiente a erogaciones que aumentan la vida útil del activo, ampliando su eficiencia operativa y mejorando la calidad de los servicios, se reconocerán como un mayor valor del activo.

Teniendo en cuenta que el anticipo y pagos parciales están soportados con los informes de avance de ejecución parcial de obra, pero no significa que hagan entregas parciales de obra para uso del bien, sino solo informativo con respecto al avance del trabajo físico del edificio, donde notifican el trabajo realizado; Ejm: Encerramiento, desmonte de redes eléctricas, retiro de cielo raso, desmontaje de divisiones, desmontaje y retiro de alfombras, desmontaje y embalaje de lámparas, etc.

Lo que significa que son trabajos físicos realizados al bien, antes de la entrega final del bien para retomar su uso, de acuerdo con la Clausula 4 del contrato: Plazo del Contrato, sería en 24 meses (año 2025).

De esta manera se requiere orientación con respecto al manejo contable que debemos realizar en el proceso de mejora del bien, dado que se reciben cobros parciales y que ya hacen parte del mayor del bien, pero que no se tiene aún el disfrute de este.

Consulta Contaduría

Temas:

1. ¿En qué cuenta del activo se debe llevar los pagos realizados por avance de ejecución de obra parcial y la amortización del anticipo?
2. El Edificio Pedro A. López se encuentra registrado en la cuenta contable 1640, la cual continua su proceso de depreciación. ¿Se puede llevar el mayor valor generado en los pagos por avance de ejecución parcial de obra como capitalización de la cuenta 1640?
3. De ser positiva la capitalización de la cuenta 1640: ¿se aplicaría depreciación al valor por capitalización?, ¿contablemente se puede tener en la misma cuenta contable, en este caso la 1640, dos valores, donde se aplique depreciación al valor que trae el bien, y el valor que aumenta de acuerdo con los avances de obra (capitalización) no se le aplica depreciación, sino hasta que entregue el bien para uso?"

CONSIDERACIONES

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó, respecto a la diferencia entre anticipo y pago anticipado que:

“...el anticipo se equipara a una especie de préstamo o financiación otorgado por la entidad contratante al contratista, la jurisprudencia de la Sección Tercera ha sostenido reiteradamente -aunque no de manera uniforme-, que a diferencia de lo que ocurre con el pago anticipado, cuyos valores se trasladan inmediatamente al patrimonio del contratista, los dineros entregados a título de anticipo mantienen su vinculación al patrimonio público de la entidad estatal contratante, hasta el momento en el que los mismos son amortizados a título de pago por la obra o servicio contratado.

La distinción entre el anticipo y el pago anticipado ha sido reiterada por la jurisprudencia de la Sala Plena Contenciosa del Consejo de Estado, en los siguientes términos:

«No cabe entonces la menor duda de que los dineros entregados al contratista a título de anticipo en las condiciones descritas por la jurisprudencia son dineros públicos porque no se entregan como pago anticipado, lo cual haría propietario al contratista, y están destinados por la ley y el contrato a la financiación de su ejecución»” (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la

capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios, Activos intangibles, Propiedades de inversión o Bienes de uso público. (...).

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

(...)

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

(...)

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe las siguientes cuentas así:

1640-EDIFICACIONES “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. (...)”; además, el citado CGC contempla que la cuenta se debita con “(...) 4-El valor de las mejoras (...)”.

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, (...)”. Se acredita con: “1-El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1 y pregunta 2. ¿En qué cuenta del activo se deben registrar los pagos realizados por avance de ejecución de obra parcial y la amortización del anticipo? ¿Se puede llevar el mayor valor generado en los pagos por avance de ejecución parcial de obra como capitalización de la cuenta 1640?

De conformidad con lo señalado por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en el Concepto C.E. 00102 de 2017, y en línea con lo expuesto en los antecedentes de la consulta, sobre el pago anticipado: “Recursos que se otorgan en calidad de préstamo y deben ser amortizados en el desarrollo del objeto contractual”, el anticipo estipulado en el estatuto de la contratación pública corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, y cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública ya que no puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos; en consecuencia, el MADR reconocerá la entrega de los recursos como avances y anticipos en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Ahora bien, bajo el entendido de que el objeto del contrato de obra corresponde a adiciones y mejoras del edificio, los bienes y servicios que reciba la entidad aumentan la subcuenta y cuenta del activo respectivo donde se encuentre registrado el bien al que se le realiza la adición o mejora. Con respecto a los pagos realizados por concepto de avances y anticipos, estos se disminuirán en la medida en que la entidad obtenga el control de los bienes o reciba los servicios contratados; en este sentido, cuando la entidad reciba el bien o servicio debitará la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acreditará la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Por lo anterior, si se han pactado avances de ejecución parcial de obra, pero estos no significan que la entidad reciba un bien o un servicio que se pueda capitalizar como mayor valor del activo, el hecho económico no cumpliría con la definición de activo y, en este sentido la entidad no aumentaría la cuenta 1640-EDIFICACIONES, no obstante, revisará si el hecho corresponde a un gasto del periodo para su reconocimiento como tal y disminución del avance y anticipo entregado. Para estos casos, se sugiere que la entidad lleve un control administrativo de los avances de ejecución parcial de obra.

Pregunta 3. De ser positiva la capitalización de la cuenta 1640-EDIFICACIONES: ¿se aplicaría depreciación al valor por capitalización?, ¿contablemente se puede tener en la misma cuenta contable, en este caso la 1640, dos valores, donde se aplique depreciación al valor que trae el bien, y el valor que aumenta de acuerdo con los avances de obra (capitalización) no se le aplica depreciación, sino hasta que entregue el bien para uso?”

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que la depreciación de estos bienes iniciará cuando estén disponible para su uso, esto es, cuando se encuentren en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad y que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y, si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

Así las cosas, el mayor valor correspondiente a la adición o mejora se capitalizará en la medida en que se reciba el bien o el servicio contratado en la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, cuenta de origen del edificio, y su depreciación iniciará cuando la obra esté disponible para su uso, con independencia de la que entidad la use inmediatamente. El valor depreciable del bien se continuará depreciando.

Es de precisar que, con la capitalización de las adiciones o mejoras, la entidad deberá revisar la estimación de la vida útil de la edificación "mejorada" para ajustar el patrón de la depreciación del edificio de manera prospectiva, de conformidad con el numeral 4.2. Cambios en una estimación contable de la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20241100041751 DEL 23-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes devueltos por el comodatario al comodante de conformidad con el contrato de comodato

Doctora
 SANDRA BRIGGITH GUZMÁN DEVIA
 Personería Municipal de Ibagué
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010051272 del 08 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicito por favor orientación sobre el tratamiento y registro contable de acuerdo al marco normativo de las entidades de Gobierno, en cuanto a los comodatos, tanto para el comodante como para el comodatario en el caso de entrega o devolución del bien (vehículo - camioneta) al comodante”.

Adicionalmente, mediante correo electrónico del 18 de noviembre de 2024, la doctora Sandra Briggith Guzmán Devia, indica que la consulta está orientada al procedimiento cuando termine el contrato de comodato, es decir, cuando el comodatario devuelva el bien.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a

través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros,

y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

La CGN emitió el concepto No. 20241100040241 del 09 de diciembre de 2024 a la Auditoría General de la República, el cual concluye:

“La entidad reconocerá las transacciones derivadas de un contrato de comodato, evaluando cada caso particular e identificando cuál de las siguientes circunstancias le aplica:

1. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato de una entidad de gobierno a otra entidad de gobierno cuando existe transferencia del control al comodatario por un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.

a. Reconocimiento por parte del comodante

El comodante al perder el control del activo deberá dar de baja el bien en sus estados financieros, debitando las subcuentas respectivas de la cuenta 1685DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, la diferencia la registrará en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, para efectos de control, podrá registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

b. Reconocimiento por parte del comodatario cuando por esencia económica, el comodatario es quien tiene el control del bien, y este corresponde a una propiedad, planta y equipo, lo reconocerá en su situación financiera como activo aplicando la Norma de propiedades planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el comodatario reconocerá un activo, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con posterioridad al reconocimiento de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, el comodatario, los medirá por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato de una entidad de gobierno a otra entidad de gobierno cuando no existe transferencia del control

Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Por su parte, el comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, revelará el hecho en las notas a los estados financieros, y seguirá aplicando la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior del bien” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El reconocimiento contable de un contrato de comodato corresponderá a alguna de las dos situaciones desarrolladas en las conclusiones del concepto No. 20241100040241 del 09 de diciembre de 2024, transcritas en las consideraciones de este documento. Por lo tanto, atendiendo lo señalado en el mencionado concepto, cuando finaliza el contrato de comodato y se debe devolver el bien por parte del comodatario al comodante, las entidades involucradas reconocerán el hecho económico de acuerdo con las siguientes situaciones:

1. Tratamiento contable de la devolución del bien entregado en comodato cuando hubo transferencia del control al comodatario.

En este caso, dado que el comodatario pierde el control del bien al devolverlo al comodante, lo dará de baja en su información financiera, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; y la diferencia, si existiere, la registrará en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, la entidad comodante deberá determinar si el bien recibido cumple con la definición de activo establecida en el Marco Conceptual y atiende a la materialidad definida por la entidad para el reconocimiento en la información financiera. Por lo tanto, si el elemento no cumple con la definición de activo, o cumpliendo con la definición de activo, no cumple con la materialidad definida por la entidad, no se reconocerá el bien en la información financiera y la entidad establecerá el control administrativo que debe darle.

Si el bien cumple con la definición de activo y la materialidad definida por la entidad para su reconocimiento como tal, lo reconocerá en su situación financiera dependiendo del destino o uso que le vaya a dar; para lo cual debitará la subcuenta, cuenta y grupo respectivo de la clase 1-ACTIVOS y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, si el comodante, para efectos de control, registró el bien en cuentas de orden, debitará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

2. Tratamiento contable de la devolución del bien entregado en comodato cuando no hubo transferencia del control al comodatario.

Si la entidad comodante no transfirió el control de los bienes al comodatario y, por ende, la entidad comodataria tiene revelados los hechos económicos en las notas a los estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera, no deberá realizar ningún registro contable.

CONCEPTO No. 20241100041921 DEL 24-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las transferencias condicionadas y no condicionadas

Doctor
 FERNANDO VARGAS CASTILLO
 Popayán, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100061702 del 28 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el presente convenio no existe una cláusula de exigencia de devolución de recursos entregados en caso de incumplimiento por la contraparte, pero en la cláusula décima existe una penalización por incumplimiento parcial o total, además la exigencia de que la contraparte reintegre rendimientos financieros que se llegase a ocasionar, en este contexto es viable para el devengo de la orden de pago contabilizar para el primer desembolso un débito a la 198604?? Gasto diferido por transferencias condicionadas, o al no existir condición de devolución de recurso puedo materializar el gasto 542302 Gastos por transferencia para proyectos de inversión??(sic)”.

CONSIDERACIONES

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la

entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Las entidades públicas realizan convenios y contratos, administrativos o interadministrativos, atendiendo a sus necesidades específicas, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos. Para realizar el reconocimiento contable de los convenios suscritos por la entidad, esta deberá evaluar aspectos como: la esencia económica que subyace del convenio, el objeto contractual, el rol que cumple cada parte que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados, y la finalidad para la cual se reciben los recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los convenios y contratos administrativos o interadministrativos dependerá de cada caso particular, atendiendo a la definición de los elementos de los estados financieros, y del análisis que realicen las empresas a los hechos económicos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho.

En consecuencia, y en atención a que en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, se establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Lo cual implica que la entidad deberá definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

Es de precisar, que si la entidad entrega activos en una transacción sin contraprestación reconocerá el hecho económico atendiendo a la Norma de gastos de transferencias y subvenciones. Dicha Norma señala que los gastos de transferencia son los activos, monetarios o no monetarios, entregados a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado.

Las transferencias y subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones. Las estipulaciones son aquellas que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

De conformidad con lo expuesto, a continuación, se señalan las características de las transferencias o subvenciones condicionadas y no condicionadas, partiendo de que su consulta se relaciona con la entrega de recursos en efectivo, para su evaluación:

i) Tratamiento contable de la entrega de activos monetarios que corresponde a una transferencia o subvención, condicionada.

Las transferencias o subvenciones, condicionadas, son aquellas que tienen estipulaciones que especifican obligaciones de desempeño, en cuanto al uso o consumo del beneficio económico futuro o potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, y en las que la entidad que entrega el activo:

a) tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, total o parcial del activo, cuando no se cumpla con la obligación de desempeño; y

b) tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

En ese orden de ideas, cuando se trate de una transferencia o subvención, condicionada, la entidad que entrega el activo monetario reconocerá un activo diferido y realizará la baja en cuentas del activo transferido. Por su parte, la entidad que recibe el activo reconocerá el activo recibido y un pasivo diferido.

En consecuencia, cuando surja la obligación de entregar el activo monetario, la entidad de gobierno debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, dependiendo si la entrega la realizará a otra entidad de gobierno o a una empresa pública o privada.

Por su parte, la entidad que recibirá el activo monetario reconocerá un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si es una entidad de gobierno, o 1324- SUBVENCIONES POR COBRAR, si es una empresa pública; y un crédito en las subcuentas 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionada, si es una entidad de gobierno, o 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, si es una empresa pública, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando la entidad de gobierno entregue el activo monetario, ya sea en su totalidad o mediante desembolsos parciales, debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Por su parte, la entidad que recibe el activo monetario reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si es una entidad de gobierno, o 1324- SUBVENCIONES POR COBRAR, si es una empresa pública.

Posteriormente, con el avance en el cumplimiento de la obligación de desempeño, la entidad que entrega el activo monetario actualizará el activo diferido para reconocer el gasto correspondiente, según la proporción de la obligación de desempeño cumplida por el receptor; para lo cual, debitará la subcuenta respectiva de las cuentas 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 5424- SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la entidad que recibe el activo monetario medirá el pasivo diferido, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable, para reconocer el ingreso y disminuir el pasivo diferido reconocido.

- Tratamiento contable de la entrega de activos monetarios, que corresponde a una transferencia o subvención no condicionada.

Se entiende por transferencias o subvenciones, no condicionadas, aquellas que a) no están sometidas a estipulaciones, b) están sometidas a estipulaciones que son restricciones o c) están sometidas a condiciones que requieren la devolución del activo transferido, pero la entidad que entrega no tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

Las transferencias o subvenciones no estarán sometidas a estipulaciones cuando se transfiere el activo sin imponer una obligación de desempeño a la entidad receptora.

Las transferencias o subvenciones con restricciones son aquellas en las que se requiere que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular, pero no se establece la devolución a la entidad que transfirió el activo en caso de que estos no se usen o consuman como se especificó.

También son transferencias o subvenciones no condicionadas, aquellas que están sometidas a estipulaciones que requieren la devolución total o parcial del activo transferido, si no se cumple la obligación de desempeño, pero la entidad que entrega no tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de tal obligación.

Así las cosas, cuando se trate de una transferencia o subvención, no condicionada, la entidad que entrega el activo reconocerá un gasto por transferencia o subvención y dará de baja en cuentas el activo entregado, y la entidad que lo recibe reconocerá un activo y un ingreso por transferencia o subvención.

En consecuencia, cuando surja la obligación de entregar el activo monetario, la entidad de gobierno debitará la subcuenta respectiva de las cuentas 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta respectiva de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, dependiendo si la entrega la realizará a otra entidad de gobierno o a una empresa pública o privada.

Por su parte, la entidad que recibirá el activo monetario reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de las cuentas 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si es una entidad de gobierno, o 1324- SUBVENCIONES POR COBRAR, si es una empresa pública; y un crédito en la subcuenta respectiva de las cuentas 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si es una entidad de gobierno, o 4430-SUBVENCIONES, si es una empresa pública.

Cuando la entidad de gobierno entregue el activo monetario, ya sea en su totalidad o mediante desembolsos parciales, debitará la subcuenta respectiva de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Por su parte, la entidad que recibe el activo monetario reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta correspondiente de las cuentas 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si es una entidad de gobierno, o 1324- SUBVENCIONES POR COBRAR, si es una empresa pública.

CONCEPTO No. 20241100041931 DEL 24-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable para la devolución de bienes al finalizar el contrato de comodato, sobre los cuales no existió transferencia del control al comodatario Tratamiento contable para la devolución de bienes al finalizar el contrato de comodato, sobre los cuales sí existió transferencia del control al comodatario

Doctor
 CRISTIAN DONCEL PERDOMO
 Coordinador GIT Administración de Bienes
 Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100061752 del 29 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Único de TIC suscribió un Contrato de Comodato con la Gobernación de Vaupés en la vigencia 2020, en el cual se entregaron 25 teléfonos satelitales y 25 simcard. En la vigencia 2024, se realiza la liquidación del comodato por el cual se recibieron 44 bienes totalmente depreciados, y se informa la pérdida de 6 bienes (3 teléfonos y 3 simcard), los cuales fueron reemplazados en reposición con afectación de la póliza por parte de la Gobernación de Vaupés. Los bienes adquiridos en reposición registran un valor diferente al costo de adquisición de los bienes entregados inicialmente (mayor valor para los teléfonos y menor valor para las simcard). En virtud de la liquidación, los bienes (25 teléfonos y 25 simcard) fueron entregados al Fondo Único de TIC.

¿Cuál sería el tratamiento contable para el reconocimiento de los bienes recibidos por la liquidación del comodato en los estados financieros del FUTIC teniendo en cuenta que están totalmente depreciados?

¿Cuál es el valor que se debe reconocer respecto a los bienes recibidos por reposición teniendo en cuenta que fueron adquiridos con valores diferentes a los bienes entregados inicialmente?”

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, señala:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo" (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece entre otros los siguientes requisitos para evaluar quién tiene el control del bien entregado en comodato: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos, y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Adicionalmente, las entidades podrán incluir dentro de los aspectos a analizar la intención que tengan las partes de prorrogar el contrato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

En este sentido, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, las partes involucradas (comodante y comodatario) deberán realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control de los bienes entregados en comodato, y por tanto, quien debe reconocerlos en su información financiera.

Por otra parte, el Marco Conceptual establece que la información financiera de propósito general es útil cuando presenta hechos relevantes, es decir, es información material y de

valor predictivo y/o de valor confirmatorio, que es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios.

De conformidad con lo anterior, la entidad deberá evaluar de manera integral cada caso particular, identificando cuál de las siguientes circunstancias le aplica:

- Tratamiento contable para la devolución de bienes al finalizar el contrato de comodato, sobre los cuales no existió transferencia del control al comodatario

Si la entidad determina que sobre los bienes que entregó en comodato, no transfirió sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica de los bienes, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario era la entidad que los controlaba, el comodante debió mantener los activos en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen; y continuar aplicando la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior de los bienes.

En este sentido, si en la información financiera del comodante al finalizar el contrato de comodato, los bienes recibidos se encuentran totalmente depreciados y la entidad determina que ya no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, procederá con la baja en cuentas. Para el efecto, debitará las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si aplica y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Sin embargo, si la entidad determina que los bienes, aunque se encuentran totalmente depreciados, aún serán utilizados por la entidad, significa que todavía conservan la capacidad de generar beneficios económicos o potencial de servicio, por lo tanto, deberá realizar el ajuste del nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Respecto de los bienes recibidos en reposición, la entidad dará de baja en cuentas los bienes que serán reemplazados y reconocerá los nuevos bienes recibidos como activos, siempre y cuando estos cumplen con la definición de activo y con la política de materialidad definida por la entidad para el reconocimiento de los mismos. Para el efecto, debitará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si fueron reconocidos directamente por la aseguradora a la entidad. De esta manera, se medirán conforme con lo señalado por la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

- Tratamiento contable para la devolución de bienes al finalizar el contrato de comodato, sobre los cuales sí existió transferencia del control al comodatario

El comodante al perder el control del activo debió dar de baja los bienes en sus estados financieros, acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y debitando las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y la diferencia en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, para efectos de control, la entidad podía registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En este sentido, una vez finalizado el tiempo establecido en el contrato de comodato y se generó la devolución de los bienes, si estos están totalmente depreciados en la información financiera del comodatario, pero la entidad espera utilizarlos, significa que todavía conservan la capacidad de generar beneficios económicos o potencial de servicio, por lo tanto, le corresponde a la entidad aplicar lo señalado en el párrafo 23 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, reconociendo los activos por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por su costo de reposición, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, deberá cancelar las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Sin embargo, si en el momento de la devolución de los bienes entregados en comodato, la entidad comodante evalúa que los bienes recibidos no cumplen con la definición de activo, por cuanto no espera a futuro obtener un potencial de servicio o beneficios económicos por su uso o enajenación, cancelará las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Ahora bien, respecto de los bienes recibidos en reposición, la entidad cancelará las cuentas de orden y reconocerá los nuevos bienes recibidos como activos, siempre y cuando estos cumplen con la definición de activo y con la política de materialidad definida por la entidad para el reconocimiento de los mismos. Para el efecto, debitará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si fueron reconocidos

directamente por la aseguradora a la entidad. De esta manera, se medirán conforme con lo señalado por la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. Adicionalmente, cancelará las cuentas de orden conforme se indicó en el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 20241100042461 DEL 31-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Bienes de uso público Bienes históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la intervención realizada a un bien de uso público

Doctor
 GENES LARRY VALESACO VELASCO
 Jefe de Oficina Contaduría General
 Santiago de Cali
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010061462 del 28 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que el régimen de contabilidad pública rige para las entidades que conforman el sector público colombiano, y en consideración a que el Distrito de Santiago de Cali suscribió un contrato de prestación de servicios para el enlucimiento del túnel mundialista propiedad de Distrito, con el fin de velar por la conservación integral del espacio público e incidir en las expresiones culturales y artísticas de la ciudad, requerimos por parte de la Contaduría General de la Nación concepto del tratamiento contable para determinar si el producto entregable del contrato corresponde a un gasto general por honorarios profesionales o se considera un bien de la subcuenta 171503-Obras de arte de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES o corresponde a la subcuenta 172101-Obras de arte de la cuenta 1721-BIENES DE USO PÚBLICO REPRESENTADOS EN BIENES DE ARTE Y CULTURA.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la

vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

22. La vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y

simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

2. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;

b) las obligaciones legales o reglamentarias imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;

c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y

d) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

4. Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

(...)

12.2. Medición Inicial

7. Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje, los honorarios profesionales, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones establecidas por la administración de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Actualizado según las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe las cuentas 1715 y 1721, de la siguiente manera:

1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES: “Representa el valor de los bienes tangibles controlados por la entidad a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad; que hayan sido declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo; y que no son clasificados como elementos de propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión o bienes de uso público” (Subrayado fuera del texto).

1721-BIENES DE USO PÚBLICO REPRESENTADOS EN BIENES DE ARTE Y CULTURA: “Representa el valor de las obras de arte, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, así como los de las entidades que prestan el servicio de biblioteca, entre otros, que están disponibles para el uso, goce y disfrute de la comunidad”.

El contrato establece:

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Prestar los servicios artísticos para el enlucimiento del Túnel Mundialista propiedad del Distrito de Santiago de Cali, con el fin de velar por la conservación integral del espacio público e incidir en las expresiones culturales y artísticas de la ciudad.

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCE DEL OBJETO CONTRACTUAL Y OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA: Además de los deberes señalados en el artículo 5 de la Ley 80 de 1993 y de las actividades derivadas de la ley y de la naturaleza del presente contrato de prestación de servicios, el CONTRATISTA tiene las siguientes obligaciones específicas: 1. Dar cumplimiento al objeto del contrato en los términos y condiciones estipulados en su oferta, el cual formará parte integral del contrato. 2. Realizar el diseño artístico con la técnica y especificaciones establecidas en la propuesta. 3. Asumir los gastos de logística, transporte y demás requeridos dentro del desarrollo del objeto contractual, que no causarán erogación adicional a cargo de la UAEGBS. 4. Entregar registro fotográfico y video al supervisor designado de cada una de las actividades realizadas con el fin de soportar la ejecución del objeto a contratar. 5. Contratar el personal necesario para la ejecución del contrato, sin que esto implique relación laboral con la UAEGBS. 6. Asumir los descuentos de Ley.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle.

Por su parte, la Norma de bienes históricos y culturales señala que se reconocerán como tal, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

En este sentido, es preciso señalar que para que un bien sea reconocido como bien histórico y cultural, este debe cumplir con los requisitos establecidos en la norma, por lo tanto, no se evidencia que, sobre la obra descrita en su consulta en relación con el enlucimiento del Túnel Mundialista, exista un acto administrativo que lo declare como tal.

Ahora bien, la Norma de bienes de uso público establece que se reconocerán en esta clasificación, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización.

Así mismo, el objeto del contrato establece que corresponde a una prestación de servicios artísticos para el enlucimiento del Túnel Mundialista propiedad del Distrito de Santiago de Cali, con el fin de velar por la conservación integral del espacio público e incidir en las expresiones culturales y artísticas de la ciudad.

Con base en lo expuesto, y dado que no corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de adquirir un activo ni conservar la capacidad normal de uso del mismo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos, deberá reconocer un gasto en el resultado del periodo, afectando la subcuenta 511179-Honorarios de la cuenta 5111-GENERALES y acreditar la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCEPTO No 20241120039851 DEL 23-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos

Doctor
 FERNEY CAMACHO
 Director de Infraestructura
 Ministerio de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010036612 del 18 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"El Ministerio de Transporte, tiene como objetivo primordial la formulación y adopción de las políticas, planes, programas, proyectos y la regulación económica y técnica en materia de transporte, tránsito e infraestructura de los modos de transporte carretero, marítimo, fluvial, férreo y aéreo, conforme al artículo primero del Decreto 087 de 2011.

(...)

Aunado a lo anterior, el artículo 1.6.5.2.3. del Decreto 1915 de 2017 establece que "(...) Para efectos de lo establecido en el presente título FORMAS DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL MECANISMO DE PAGO - OBRAS POR IMPUESTOS, las entidades nacionales competentes, según el objeto del proyecto, serán las siguientes: 1. Infraestructura vial: El Ministerio de Transporte (...) En consecuencia, los Ministerios de que trata el presente artículo podrán ejercer directamente o delegar en las entidades adscritas o vinculadas las funciones de que trata el presente título".

En el mismo sentido, el artículo 1.6.6.2.1. del Decreto 1147 de 2020 determina que la "(...) Para efectos de lo establecido en el presente título - TÍTULO 6 OBRAS POR IMPUESTOS DEL ARTÍCULO 800-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, las entidades nacionales competentes, según las líneas de inversión previstas en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, serán las siguientes, sin perjuicio que por la naturaleza de los proyectos de inversión puedan actuar otras entidades nacionales competentes: (...) 8. Infraestructura de transporte: El Ministerio de Transporte (...)"

(...)

No obstante, la legislación dispuso que las entidades competentes, como para el presente caso es el ministerio de transporte, está facultado para ejercer directamente o "delegar" en las entidades adscritas las funciones relacionadas con el mecanismo de pago - obras por impuestos.

Tal contexto específico ocurrió con el Instituto Nacional de Vías - INVIAS, a través de la Resolución No. 20223040005775 del 7 febrero de 2022 (...)

Conforme lo anteriormente expuesto, el Ministerio de Transporte es la entidad nacional competente en los proyectos de infraestructura vial y de transporte que se adelanten como formas de extinguir la obligación tributaria en el mecanismo de pago - obras por impuestos, sin excluir la posibilidad que brindan las normas vigentes que rigen la materia, que el Ministerio pueda delegar en sus entidades adscritas las funciones relacionadas con este mecanismo (...)"

Ahora bien, con relación a el certificado de satisfacción de ejecución del proyecto, el artículo 1.6.6.4.9. del Decreto 1147 de 2020 establece que: (...) Ejecutado el proyecto de inversión por el contribuyente y a satisfacción de la interventoría o instancia que haga sus veces, y dentro de los quince (15) días siguientes al cierre de todo el proceso contractual o el cierre del registro del proyecto en el Sistema de información de Seguimiento a Proyectos de Inversión Pública - SPI, lo que ocurra de último, la entidad nacional competente emitirá un certificado de satisfacción del cumplimiento y ejecución del proyecto.

Una vez emitido el certificado de que trata el inciso anterior, la entidad nacional competente dispondrá la transferencia de dominio de la obra, bien o servicio por el contribuyente y a favor de la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto, que se llevará a cabo mediante acta que deberá describir la obra, bien o servicio que se entrega y las responsabilidades del receptor de las mismas. La entidad nacional competente elaborará el acta y demás actos a que haya lugar conforme con lo previsto en el Convenio y el Manual Operativo de obras por Impuestos.

(...) la entidad nacional competente remitirá a la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN una certificación sobre el cumplimiento del convenio o de los hitos (...).

Por tanto, con relación a recibo y entrega de las obras construidas y en disposición para su uso y/o funcionamiento en el marco del mecanismo de obras por impuestos del sector transporte, solicitamos de manera respetuosa que se reconsidere la tesis planteada de manera reiterada por la Contaduría General de Nación en los conceptos proferidos CGN: 20221100002681 del 09/02/2022, CGN: 20231100005711 del 28/02/2023, CGN: 20231100016911 del 28/06/2023 y CGN: 20241100003341 del 13/02/2023, relacionada con que "el Ministerio de Transporte reconocerá el activo en sus estados financieros" las obras derivadas del mecanismo de obras por impuestos teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

1. En el marco del mecanismo de obras por impuestos, los proyectos que se realizan son: mantenimiento periódico, mejoramiento o rehabilitación de infraestructura de transporte por carretera, fluvial y vial urbano.
2. Por tanto las obras de mantenimiento periódico, mejoramiento o rehabilitación que se efectúan con recursos privados de los contribuyentes en materia de infraestructura en el marco del mecanismo de obras por impuestos, con el objetivo de extinguir una obligación de carácter tributario, ESTÁN EN CABEZA DE UN ENTE TERRITORIAL Y NO DE MINISTERIO DE TRANSPORTE, por lo que, lo que se transfiere, no es la propiedad, puesto que la competencia, está establecida en la Ley 105 de 1993 "por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencia y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones".
3. Por ende, las obras de mantenimiento periódico, mejoramiento o rehabilitación y en términos generales la obra construida que realiza el privado contribuyente a un bien de connotación pública es lo que se transfiere a favor de la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto mediante acta, **POR LO QUE TALES OBRAS NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO UN BIEN O ACTIVO DE ESTA CARTERA MINISTERIAL**, conforme al artículo 1.6.6.4.9. del Decreto 1147 de 2020. Más aun cuando, las resoluciones emitidas por la DIAN, las cuales extinguen la obligación tributaria, no ordenan incorporar tales proyectos a la contabilidad de la entidad nacional competente.
4. Las certificaciones que se emiten por parte de esta cartera ministerial, previo visto bueno del INVIAS en su calidad de supervisor de las interventorías de los proyectos, conforme al artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y del artículo 1.6.5.4.1. del Decreto 1625 de 2016 realizan un recuento de los antecedentes del proyecto; incorporan el acta de recibo a satisfacción que emite la respectiva interventoría del proyecto; relaciona el estado de cuenta remitido por la fiduciaria correspondiente y adjuntan el acta de entrega y recibo definitivo a la entidad territorial.

5. En el acta de entrega y recibo definitivo que se suscribe con la entidad territorial se enuncia de manera clara e inequívoca que es la interventoría del proyecto, conforme lo establece el artículo 1.6.5.3.5.3 del Decreto 1625 de 2016, la que certifica el recibo a satisfacción del mantenimiento periódico, mejoramiento o rehabilitación y que tal entrega se efectúa sin perjuicio de lo estipulado en la Ley 105 de 1993 (...).

Así las cosas, la transferencia de las obras de mantenimiento periódico, mejoramiento o rehabilitación construida por el contribuyente a favor de la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto mediante acta, no puede considerarse como un bien o activo de esta cartera ministerial, puesto que conforme al artículo 1.6.6.4.9. del Decreto 1147 de 2020 la propiedad la ostenta el ente territorial beneficiario, más aún cuando, la Ley 105 de 1993 "por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencia y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones", define en los artículos 12, 16 y 17 las competencias sobre la infraestructura de transporte, estableciendo que las vías nacionales son aquellas a cargo de la Nación, la vías departamentales a cargo de los Departamentos y las vías municipales, terciarias y distritales a cargo de los Municipios".

Por otra parte, de la mesa de trabajo realizada el día 16 de agosto de 2024, con el Ministerio de Transporte y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se concluye que: (i) los proyectos que se realizan en el marco del mecanismo de obras por impuestos corresponden principalmente a mantenimientos periódicos, mejoramientos o rehabilitaciones de infraestructura de transporte; (ii) entre las funciones principales que realiza el Ministerio de Transporte como entidad nacional competente es en primer lugar revisar las iniciativas que presentan los contribuyentes para el banco de proyectos de la ART, posteriormente si es una acción de fiducia o una acción de convenio se realizan todos los tramites respectivos como por ejemplo el convenio con el INVIAS; una vez la fiducia expide la resolución de vinculación con la ART, se realiza el seguimiento en la ejecución del proyecto y al final con el INVIAS como entidad delegada, se valida que se hayan cumplido los parámetros iniciales y se emite el acta de entrega y recibo a satisfacción; (iii) una vez se suscribe el acta de entrega y recibo a satisfacción, se hace un acta de entrega a la entidad que es propietaria y beneficiaria de las obras realizadas sobre la infraestructura, y (iv) por parte de la CGN se realizará un análisis integral de la consulta en relación con la información recibida.

CONSIDERACIONES

El Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales, señala:

"Artículo 800-1. Obras por Impuestos. Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales

o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta, en los términos previstos en la presente disposición. (...).

El objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac) y en los municipios con Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), relacionados con agua potable y saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública, bienes públicos rurales, adaptación al cambio climático y gestión del riesgo, pagos por servicios ambientales, tecnologías de la información y comunicaciones, infraestructura de transporte, infraestructura productiva, infraestructura cultural infraestructura deportiva y las demás que defina el manual operativo de Obras por Impuestos, todo de conformidad con lo establecido en la evaluación de viabilidad del proyecto. (...).

(...)

Para el desarrollo del presente mecanismo de pago del impuesto sobre la renta se tendrán en cuenta los siguientes aspectos y procedimientos:

(...)

6. Reglas del Convenio. La celebración del convenio estará sujeta a las siguientes reglas:

(...)

b. Supervisión. La Entidad Nacional Competente realizará la supervisión del convenio de obras por impuestos y del contrato de interventoría.

c. Garantías La Entidad Nacional Competente deberá establecer la suficiencia de las garantías para amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, la estabilidad de la obra o calidad y correcto funcionamiento de los bienes según corresponda.

El contratista deberá constituir las garantías exigidas para la ejecución del proyecto, en caso de realizarlo directamente, o deberá exigirles a los terceros dichas garantías en los términos definidos en el convenio. En todo caso, las garantías constituidas deben ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente. Tratándose de pólizas, las mismas no expirarán por falta de pago o por revocatoria unilateral y deberán ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente al proyecto de inversión.

(...)

n. Títulos para la Renovación del Territorio - TRT. Autorícese al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la emisión de los TRT, los cuales serán usados como contraprestación de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos. Dichos títulos tendrán la calidad de negociables. El Gobierno nacional reglamentará las condiciones de los TRT y los requisitos para su emisión.

Los TRT una vez utilizados, computarán dentro de las metas de recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN. Estos títulos, podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementarios.

PARÁGRAFO 1. Las personas jurídicas que tengan deudas por concepto del impuesto sobre la renta, podrán asumir el pago de las mismas a través de los TRT” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1625 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, establece:

“ARTÍCULO 1.6.5.1.1. Obras por impuestos. El mecanismo de pago - Obras por Impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 es un modo de extinguir las obligaciones tributarias del impuesto sobre la renta y complementario, a través de la inversión directa por parte del contribuyente en la ejecución de proyectos de trascendencia social en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado -ZOMAC.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.2.3. Entidad nacional competente frente a los proyectos. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según el objeto del proyecto, serán las siguientes:

1. Infraestructura vial: El Ministerio de Transporte Educación pública: El Ministerio de Educación Nacional, el Ministerio del Trabajo, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF-, según sus competencias.

(...)

Los ministerios de que trata el presente artículo podrán ejercer directamente o delegar en las entidades adscritas o vinculadas las funciones de que trata el presente artículo.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.4.8. Contratación de la interventoría del proyecto. La entidad nacional competente realizará la supervisión del contrato de interventoría frente al proyecto a desarrollar.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.3. Entrega y recepción de la obra. Cumplidos los términos inicialmente previstos en el cronograma y/o de los correspondientes a las ampliaciones, la gerencia del proyecto en conjunto con el contribuyente, realizarán entrega formal y material de la obra construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento a la entidad nacional competente, adjuntando el informe final de la interventoría, para que esta certifique el recibo a satisfacción.

Cuando el proyecto incluya el mantenimiento de la obra, el contribuyente podrá realizar entrega del proyecto cuando la obra esté en disposición para su uso y/o funcionamiento, y posteriormente realizar entregas correspondientes al mantenimiento realizado con la periodicidad establecida en el cronograma del proyecto.

Con cada entrega, la interventoría deberá expedir el certificado de recibido a satisfacción, señalando el valor correspondiente a la obra o mantenimiento recibido, y realizar la respectiva entrega a la entidad nacional competente.

En cualquier caso, la entidad nacional competente deberá informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega realizada, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.4. Entrega de la obra por la entidad nacional competente. La entidad nacional competente realizará la entrega de la obra al departamento, municipio o entidad que corresponda, conforme se defina en el correspondiente proyecto, para ser dispuesta a la prestación del servicio o el ejercicio de la competencia, de acuerdo con las normas que gobiernen la materia.

Cuando la entidad nacional competente haga entrega de la obra al departamento, municipio o entidad que corresponda, en el acta de entrega se definirán las responsabilidades de quienes reciben las obras.

(...)

TÍTULO 6

OBRAS POR IMPUESTOS DEL ARTÍCULO 800-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

(...)

ARTÍCULO 1.6.6.1.1. Ámbito de aplicación. El presente título aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades públicas del nivel nacional que participen o tengan a cargo el ejercicio de competencias en las diferentes etapas o

fases de operación de la opción del mecanismo de obras por impuestos de que trata el artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

(...)

ARTÍCULO 1.6.6.2.1. Entidad nacional competente. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según las líneas de inversión previstas en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, serán las siguientes, sin perjuicio que por la naturaleza de los proyectos de inversión puedan actuar otras entidades nacionales competentes:

(...)

8. Infraestructura de transporte: El Ministerio de Transporte." (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1292 de 2021, por el cual se modifica la estructura del Instituto Nacional de Vías - INVÍAS, señala:

"ARTÍCULO 2º. FUNCIONES DEL INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS - INVÍAS. Para el cumplimiento de sus objetivos el Instituto Nacional de Vías - INVÍAS, desarrollará las siguientes funciones generales:

(...)

2.10 Llevar a cabo todas las acciones relacionadas con: la contribución nacional de valorización, obras por impuestos, regalías, cooperación, de conformidad con la normatividad vigente y/o los lineamientos del Ministerio de Transporte" (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución 20223040005775 de 2022 del Ministerio de Transporte, por la cual se establecen los lineamientos generales para la evaluación de viabilidad, ejecución, ajuste y recibo de los proyectos de infraestructura de transporte susceptibles de ser financiados mediante el mecanismo de obras por impuestos, establece:

"Artículo 4.- Competencia. El concepto sobre la viabilidad técnica y financiera de las iniciativas o proyectos será emitido dentro del marco de sus competencias, por las siguientes dependencias del Ministerio de Transporte y/o entidades adscritas al mismo, así:

(...)

2. El Instituto Nacional de Vías -INVÍAS-:

- a. Las iniciativas o proyectos relacionados con el modo carretero de la Red Vial no concesionada a cargo de la Nación.
- b. Las iniciativas o proyectos sobre la red terciaria existente en el Territorio Nacional.
- c. Las iniciativas o proyectos de los modos fluvial no concesionados.

(...)

Artículo 6. Suscripción, delegación, supervisión y condiciones del Convenio. Cuando el contribuyente se haya vinculado al mecanismo de obras por impuestos, a través de la opción convenio, este será suscrito por las entidades adscritas al Ministerio de Transporte o CORMAGDALENA, en razón a la tipología del proyecto a desarrollar, así:

(...)

2. El Instituto Nacional de Vías -INVIAS-:

- a. Los proyectos relacionados con el modo carretero de la Red Vial no concesionada a cargo de la Nación.
- b. Los proyectos sobre la red terciaria existente en el Territorio Nacional.
- c. Los proyectos de los modos fluvial no concesionados.
- d. Todos los proyectos de infraestructura relacionados con el sector transporte de carácter departamental y urbanas.

(...)

Parágrafo 1. La entidad suscriptora del convenio actuará como delegatario del Ministerio de Transporte como entidad nacional competente, para todos los efectos establecidos en la presente resolución y el Decreto 1625 de 2016 (...)" (Subrayado fuera del texto).

El Manual Operativo Obras por Impuestos, de la Agencia de Renovación del Territorio Departamento Nacional de Planeación de Julio 2024, señala:

"1. OPCION FIDUCIA

(...)

1.4.4 Entrega y recepción de la obra, bien o servicio

(...)

La ENC entregará la obra, bien o servicio al departamento, municipio o entidad beneficiaria mediante acta suscrita entre las partes donde se definirán las responsabilidades de quién recibe.

Finalmente, dentro de los diez (10) días siguientes a la entrega del proyecto, la ENC enviará a la DIAN la certificación de entrega de la obra, bien o servicio y en disposición para su uso y/o funcionamiento, junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del interventor. El certificado contendrá:

(...)

1.4.5 Extinción de la obligación tributaria.

Una vez recibida por la DIAN la certificación de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento, expedida por la ENC; la DIAN la remitirá dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, a la Dirección Seccional del domicilio del contribuyente, para que profiera el acto administrativo de extinción de la obligación tributaria vinculada a obras por impuestos.

2. OPCIÓN CONVENIO

(...)

2.5.6 Entrega y recepción de la obra, bien o servicio

(...)

Emitida la certificación, la ENC dispondrá la transferencia de dominio de la obra, bien o servicio por el contribuyente y a favor de la entidad territorial o entidad pública beneficiaria del proyecto, lo que se llevará a cabo mediante acta que deberá describir la obra, bien o servicio que se entrega y las responsabilidades del receptor de las mismas. La ENC elaborará el acta y demás actos a que haya lugar conforme con lo previsto en el Convenio y este Manual operativo de Obras por Impuestos.

El departamento, municipio o entidad pública beneficiaria del proyecto deberá recibir la obra, bien o servicio a más tardar dentro de los quince (15) días siguientes al recibo de satisfacción de la ENC.

Dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de entrega de la obra, bien o servicio, y de acuerdo con los hitos pactados en el convenio, la ENC remitirá a la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la DIAN una certificación sobre el cumplimiento del convenio o de los hitos, conforme a lo previsto en el artículo 1.6.6.4.9 del Decreto 1625 de 2016.

(...)

La ENC entregará la obra, bien o servicio al departamento, municipio o entidad beneficiaria mediante acta suscrita entre las partes donde se definirán las responsabilidades de quién recibe” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

4. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

9.2.1. Costo de adquisición

5. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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

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

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

10.2. Medición inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se

reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

(...)

4.2. Medición

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En virtud del artículo 1.6.5.2.3 del Decreto 1915 de 2017 los Ministerios podrán ejercer directamente como entidades nacionales competentes o pueden delegar las funciones que le otorga la norma en referencia a entidades adscritas o vinculadas a ellos.

Así las cosas, por medio del Decreto 1292 de 2021, el Ministerio de Transporte delegó al Instituto Nacional De Vías – INVÍAS, todas las acciones relacionadas con las obras por impuestos, y de esta manera, a través de la Resolución 20223040005775 de 2022 del Ministerio de Transporte, se establecieron los lineamientos generales para el proceso de proyectos de infraestructura de transporte susceptibles de ser financiados mediante el mecanismo de obras por impuestos.

Ahora bien, algunas de las funciones del Ministerio de Transporte o de su delegada para efectos del mecanismo de obras por impuestos, son:

- celebrar convenios con los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios que elijan como opción de pago el mecanismo de obras por impuestos,
- verificar y emitir visto bueno del cronograma general del proyecto realizado por el contribuyente,
- supervisar el contrato de interventoría del proyecto y dar visto bueno de los informes que esta presente,
- representar a la Nación como beneficiaria de las pólizas que constituya la gerencia del proyecto, a fin de que cubran, entre otros, perjuicios ocasionados por cualquier tipo de daño o deterioro sufrido por la obra entregada a satisfacción,
- recibir formal y materialmente la obra construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento por parte de la gerencia del proyecto y el contribuyente, bajo el cumplimiento de los términos inicialmente previstos en el cronograma y teniendo en cuenta los ajustes, modificaciones y ampliaciones del proyecto,
- recibir el certificado de recibo a satisfacción por parte de la interventoría del proyecto,
- entregar la obra al departamento, municipio o entidad beneficiaria mediante acta suscrita entre las partes, e
- informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega de la obra, bien o servicio, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor.

En este sentido, desde la esencia económica y para efectos contables, la entidad nacional competente o a quien ella designe en representación de la Nación es quien deberá reconocer en su información financiera la recepción de la obra, de conformidad con los términos legales y contractuales establecidos.

De conformidad con lo anterior, a continuación se describe el tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos:

1. Tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos relacionadas con construcciones de obras nuevas, adiciones y mejoras, y mejoramiento y rehabilitación de bienes.

En el entendido que la entidad nacional competente -ENC es quien suscribe el convenio con el contribuyente para la ejecución del proyecto, supervisa el contrato de interventoría del proyecto durante la ejecución de la obra, establece la suficiencia de las garantías para amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, y otorga el VoBo de recibo a satisfacción; es esta o a quien ella designe, quien reconocerá el hecho económico en su

información financiera en el momento en que reciba formal y materialmente la obra construida, la adición o mejora, o rehabilitación de un bien de uso público. Para el efecto, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, por la obra que va a ser entregada a la entidad beneficiaria, y un crédito (i) en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, generando una operación sin flujo de efectivo con la entidad que administra los impuestos, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción fiducia establecido por el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, o (ii) en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la obligación que adquiere la Nación con el contribuyente por la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio-TRT, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción convenio del artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

Seguidamente, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción fiducia establecido por el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, la ENC deberá informar a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega realizada, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor y la certificación expedida por la ENC de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento. Con lo anterior, la DIAN emitirá el acto administrativo de extinción de la obligación tributaria del contribuyente, correspondiendo la operación sin flujo de efectivo con la ENC o su delegada. Para el efecto debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS a cargo del contribuyente.

Con la entrega de la obra a la entidad territorial beneficiaria, la ENC o su delegada dará de baja en cuentas el activo entregado, mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando la entrega se realice a una entidad de gobierno, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

A su vez, la entidad territorial reconocerá el activo recibido en su información financiera como un ingreso por transferencias, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos en proyectos de mantenimiento, reparaciones y conservaciones de bienes.

Los mantenimientos, las reparaciones y la conservación son erogaciones con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa,

mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos. En este sentido, los mantenimientos, las reparaciones y las obras de conservación se reconocen como gasto en el resultado del periodo.

Ahora bien, en atención al principio de esencia sobre forma y para efectos contables, con la recepción de la obra, la ENC o su delegada reconocerá el gasto por mantenimiento realizado por el contribuyente y la operación sin flujo de efectivo con la entidad que administra impuestos, mediante un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito (i) en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción fiducia establecido por el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, o (ii) en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la obligación que adquiere la Nación con el contribuyente para la emisión de los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción convenio del artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

Seguidamente, cuando la obra se derive del mecanismo de obras por impuestos opción fiducia establecido por el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, la ENC o a quien ella designe deberá informar a la DIAN la entrega realizada, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor y la certificación expedida por la ENC de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento. Con lo anterior, la DIAN emitirá el acto administrativo de extinción de la obligación tributaria del contribuyente, correspondiendo la operación sin flujo de efectivo con la ENC o su delegada. Para el efecto debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Cuando la ENC o su delegada realice la entrega del mantenimiento, reparación o conservación de la obra a la entidad beneficiaria, las dos entidades podrán revelar el hecho económico a través de notas a los estados financieros.

Teniendo en cuenta lo anterior, las operaciones recíprocas se originan únicamente entre la ENC o su delegada y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Por último, por ser de su interés se anexa el concepto emitido por la CGN con radicado No 20241100037201 del 14 de noviembre de 2024, dirigido a la doctora Claudia Yadira Pérez Gil, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el cual se señala en sus conclusiones el tratamiento contable de las operaciones derivadas del mecanismo de obras por impuestos, en virtud del artículo 800-1 del Estatuto Tributario.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100017801 del 28-05-2024
20241100039371 del 02-12-2024

1.2 NORMAS

1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

CONCEPTO No. 20241100001181 DEL 22-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Deterioro de las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056452 del 7 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

“Con motivo de la auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la República (CGR) al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General correspondiente a la vigencia 2022, se generó una observación que fue respondida por parte de la Subdirección Financiera con base en los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de las inversiones de administración de liquidez.

No obstante, en el informe final de la auditoría financiera la CGR planteó un hallazgo en los siguientes términos:

‘HALLAZGO No. 2 INVERSIÓN CALDESA

(...) De la evaluación y análisis realizada por la CGR a la cuenta 1224 - Inversiones de Administración de Liquidez al Costo, se evidenció que el MHCP registra en las inversiones de administración de liquidez (...) \$130.537.273 que representan una participación del

15.38%, sobre las cuales no se evidenciaron las verificaciones realizadas al cierre para reconocer deterioro sobre la partida. Lo anterior sustentado en:

1. La situación financiera del emisor de las acciones, dado que se encuentra en proceso de liquidación judicial.
2. Como resultado del proceso de liquidación, desde el 2020 ha efectuado entrega de inmuebles según consta en información de la Superintendencia de Sociedades, aspecto conocido por el MHCP – UGG, toda vez que recibió la participación en un bien inmueble.

Las entregas de bienes reducen el patrimonio de la entidad y afectan el valor de las participaciones a los asociados, lo cual impacta el riesgo de liquidez a que está sujeta la inversión.

Lo anterior genera como consecuencia una subestimación de la cuenta de Gastos por deterioro de inversiones (534603) por \$130.537.273 con su correspondiente contrapartida en la cuenta 128042 Deterioro acumulado de inversiones. (...).

RESPUESTA DEL MHCP

El MHCP mediante oficio 2-2023-020433 del 27 de abril de 2023 señaló:

`(...)

(...) el análisis de indicios de deterioro de la inversión en Cales y Derivados de la Sierra arrojó como resultado que 'El valor en libros es menor al valor patrimonial', razón por la cual, y dado que no procedía, no se efectuó la correspondiente medición.

(...) con respecto a los bienes adjudicados al MHCP, es pertinente señalar que en el proceso de análisis de indicios y medición del deterioro de valor de la inversión, se tuvo en consideración el hecho de que mediante Acta de Audiencia de Adjudicación de Bienes, de fecha 15 de noviembre de 2018, se estableció que en su condición de acreedor interno al MHCP le fue asignado el 12.8077% del total de los bienes tasados en la suma de \$6.958.827.038, es decir, la suma de \$891.265.690,55, cifra muy superior al valor registrado como inversión que asciende a \$130.537.273,52, razón por la cual tampoco se estimó que hubiera lugar a la medición de deterioro.

Así las cosas, (...), no se considera que exista subestimación de la cuenta de Gastos por deterioro de inversiones (...).

ANÁLISIS DE LA RESPUESTA

El MHCP presenta la información contenida en las notas a los estados financieros, en la cual evidencia la existencia de 600.000.000 de acciones, equivalentes al 15.38% por

\$130.537.273, la cual guarda consistencia con las cifras y porcentajes presentados en el hallazgo.

(...)

Por otra parte, el MHCP señala que no realizó la medición del deterioro para Caldesa porque "El valor en libros es menor al valor patrimonial", sobre lo cual: i) no aportó documento que respalde el valor patrimonial de la inversión a 31 de diciembre del 2022, a fin de compararlo con el valor en libros y ii) El MHCP no demostró el seguimiento y el estado de liquidación de Caldesa, sobre el cual hay evidencia de adjudicación de bienes a acreedores internos, aspecto relevante considerando que de acuerdo con la Ley 1116 de 2006, solo los bienes remanentes son adjudicados a los socios o accionistas de una sociedad a prorrata de sus aportes.

Al ser los bienes remanentes los que corresponden a los accionistas internos, se deduce que la empresa no tiene un patrimonio que respalde el valor de acciones que tiene registradas el MCHP. Adicionalmente, al estar registradas como inversiones de liquidez, no resultaría fácil su conversión a efectivo dado el estado de liquidación judicial de la compañía, aspectos que igualmente son considerados al momento de evaluación del deterioro.

Con la adjudicación del bien al MHCP como acreedor interno de la sociedad, se infiere la existencia de condiciones ciertas de deterioro, lo cual acorde con lo establecido en la normatividad contable, debe dar lugar a su análisis y registro, más aún, considerando la esencia económica de este tipo de inversión y el principio de esencia sobre forma, y no centrarlo exclusivamente al valor patrimonial de la inversión, razón por la cual no se desvirtúa el hallazgo expuesto por la CGR'.

Así las cosas, toda vez existe divergencia entre lo interpretado por la Contraloría General de la República y lo realizado por el Ministerio de Hacienda y crédito Público, y que se requiere precisar si para la vigencia 2023 debe realizarse algún tipo de ajuste, de manera atenta se solicita concepto acerca de la pertinencia o no de registrar deterioro de valor con respecto a la inversión en CALDESA y, en caso afirmativo, cuál debería ser el tratamiento contable adecuado del deterioro de valor de la inversión teniendo en cuenta que se trata de una entidad en liquidación, y sobre la que se ha dispuesto la adjudicación de bienes por una cifra muy superior (\$891.265.690,55) al valor registrado como inversión (\$130.537.273,52) bienes sobre los cuales no se tiene aún el control porque se encuentran en el proceso legal del traspaso al MHCP".

CONSIDERACIONES

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 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

(...)

1.2. Clasificación

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

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

(...)

1.4. Medición posterior

(...)

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

50. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

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

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

(...)

1.6. Baja en cuentas

64. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una inversión de administración de liquidez cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre estos valores y el valor de la contraprestación recibida, si existiere, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

26. 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” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) ha clasificado la inversión de administración de liquidez en CALDESA, en la categoría del costo, con posterioridad a su reconocimiento, la entidad continuará midiéndola al costo y estimará el deterioro del valor del activo si hay lugar a este.

De acuerdo con la Norma de inversiones de administración de liquidez, el deterioro corresponde a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de su participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor; y

su afectación se hará solo hasta el nivel en el cual el valor en libros de la inversión llegue a cero. En este punto la entidad dejará de reconocer pérdidas por deterioro.

En ese sentido, el MHCP deberá evaluar con la información interna o externa disponible en cada periodo contable, y a pesar del proceso de liquidación de Cales y derivados de la Sierra S.A. que incluye la entrega de bienes, el valor de su participación en la empresa en liquidación. Si el valor derivado de la participación es menor al registrado en sus libros deberá reconocer el deterioro del valor de la inversión, de lo contrario no procederá su reconocimiento.

Así pues, si la entidad debía reconocer el deterioro, pero no lo hizo, deberá corregir dicho error en las partidas del activo afectadas por el equívoco, y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Por otro lado, cuando los bienes que la empresa transfiere al MHCP con ocasión a la liquidación de la inversión, cumplan con la definición de activo para su reconocimiento por parte del MHCP, este deberá dar disminuir el valor en libros de la inversión y en caso de existir alguna diferencia entre este y el valor de la contraprestación recibida, deberá reconocer un ingreso o gasto en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20241100014181 DEL 02-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la inversión de la reserva técnica y del patrimonio adecuado.

Doctora
 LUZ FANY VACA GUTIÉRREZ
 Directora General - E
 Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010003222 del 22 de enero de 2024, cuyo contexto fue ampliado mediante el radicado N° 20240010015412 del 15 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La entidad Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia como entidad adaptada en salud en aplicación del decreto 780/2016 ‘Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social’ Capítulo 2 Condiciones de habilitación Financiera y Decreto 1492 de 2022 ‘Por el cual se modifican los artículos 2.1.11.11, 2.5.2.2.1.7 y 2.5.2.2.1.20 del Decreto 780 de 2016 en relación con el cálculo del Patrimonio Adecuado y se dictan otras disposiciones’.

Bajo este marco normativo la entidad ha venido gestionando y avanzando en lo dispuesto en el decreto 780/2016 Condiciones financiera y de solvencia requeridas para el desarrollo de las actividades relativas al plan obligatorio de salud frente a cada artículo que compone las condiciones financieras de la entidad así:

Artículo 2.5.2.2.1.5 Capital Mínimo: La entidad no cumple con esta condición financiera establecidas en el decreto 780 de 2016 debido a que en los estados financieros de la unidad ejecutora 19-14-01 Salud, en la cuenta 3105 denominada Capital fiscal el valor asciende al valor de \$4.553.181.189,17 debiendo ser de 10.859. millones

Artículo 2.5.2.2.1.7 Patrimonio adecuado modificado por el decreto 1492 de 2022: La entidad no cumple con esta condición financiera establecidas en el decreto 780 de 2016 debido a que en el estado financiero de la unidad ejecutora 19-14-01 Salud, en la cuenta 3105 denominada Capital fiscal el valor asciende al valor de \$4.553.181.189,17, debiendo ser 10.859. millones.

Artículo 2.5.2.2.1.9 Reservas Técnicas: Frente a este artículo la entidad desde la vigencia 2018 viene reflejando en sus estados financieros el cálculo de la reserva técnica de la reserva para obligaciones pendientes en la cuenta contable 27-Provisiones y la subcuenta denominada 2732 Servicios Tecnologías en Salud, el incumplimiento en esta condición financiera radica en que la entidad hasta la vigencia 2022 gestionó ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público la consecución de recursos en el anteproyecto de presupuesto para la vigencia 2023 para dar cumplimiento a lo establecido en el decreto 780/2016

Artículo 2.5.2.2.1.10 Inversión de las reservas técnicas.

Mediante Decreto 2590 del 23 de diciembre de 2022, se liquidó el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal 2023, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos.

... con la Resolución 1928 del 30 de diciembre de 2022 del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, por la cual se desagregan las cuentas de Ingreso del Presupuesto del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, para la vigencia fiscal de 2023 se asignó en la unidad 19-14-01 Salud los recursos para la constitución de la Reserva Técnica.

Mediante Resolución No. 2141 del 29 de diciembre de 2023, el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, (...) ordenó constituir la Reserva Técnica por valor de \$13.184.000.000 y patrimonio adecuado por valor de \$6.306.000.000.

Por lo anteriormente expuesto, se solicita mesa de trabajo con la Contaduría General de la Nación como regulador en materia contable de las entidades, para que (...) oriente a la entidad el procedimiento contable adecuado para reflejar al 31 de diciembre del 2023 en los estados financieros de la Unidad Ejecutora 19-14-01 Salud los registros de los recursos tanto en la cuenta de activo – Inversión de la reserva técnica (190801) como en el ajuste patrimonio (310506) patrimonio mínimo de los recursos y así reflejar en la información contable el debido reconocimiento de las condiciones financieras; esto con el propósito de ser presentado a la Superintendencia Nacional de Salud y con ello dar cumplimiento a lo ordenado en el Decreto 780/2016”.

Por lo anterior, el 15 de marzo de 2024 se llevó a cabo una mesa de trabajo con el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, donde la entidad manifestó lo siguiente:

- La provisión por concepto de reservas técnicas se reconoce de forma mensual, por el valor indicado por el actuario.
- Los recursos aprobados mediante el Decreto 2590 de 2022 al Fondo, hacen parte de la CUN, son propios de la entidad y están generando rendimientos a la tasa del banco de la república. Por el momento, no se han constituido las inversiones correspondientes.
- El reconocimiento de la inversión de la reserva técnica no se efectuó en su momento porque los recursos se constituyeron como reserva presupuestal y el Fondo no podía hacer uso de estos.
- La Superintendencia Nacional de Salud ha requerido al Fondo por no tener constituidas las inversiones.

Además, mediante el radicado N° 20240010015412 del 15 de marzo de 2024, el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia anexa la Resolución 2541 de 2023, la cual establece:

“ARTÍCULO CUARTO: Los recursos de los que habla el artículo segundo y artículo tercero, se deberán mantener invertido en el Sistema de Cuenta Única Nacional generando rendimientos a la tasa de interés reconocida por el Banco de la República, para lo cual contablemente la Entidad, se deberá gestionar la apertura del auxiliar contable donde se pueda controlar el recurso tanto el capital como los rendimientos generados con ocasión a la Reserva Técnica constituida” (subrayado fuera de texto).

CONSIDERACIONES

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, dispone:

“Artículo 2.3.1.1. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

(...)

Los recursos que se trasladen al Sistema de Cuenta Única Nacional serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público hasta tanto se efectúen los giros para atender el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano ejecutor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

Para la administración de los recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público contará con un mecanismo de registro por entidad, tanto de los traslados como de los giros de recursos realizados con cargo al Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

Artículo 2.3.1.8. Rendimientos financieros. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional abonará una vez al año, máximo hasta el último día hábil bancario de la vigencia fiscal, el valor de los rendimientos generados por los recursos administrados en el SCUN de acuerdo a los recursos manejados y a las inversiones realizadas en el lapso en que permanecieron los saldos disponibles” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“Artículo 2.5.2.2.1.2 Alcance y ámbito de aplicación. Las normas del presente Capítulo aplican a todas las Entidades Promotoras de Salud (EPS), a las organizaciones de economía solidaria vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud que se encuentran autorizadas para operar el aseguramiento en salud, a las Entidades Adaptadas al Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) y a las Cajas de Compensación Familiar, que operan en los regímenes contributivo y/o subsidiado independientemente de su naturaleza jurídica.

(...)

Artículo 2.5.2.2.1.4 Disposiciones generales de las condiciones financieras y de solvencia. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto, deberán cumplir y acreditar para efectos de la habilitación y permanencia en el SGSSS, las condiciones financieras y de solvencia establecida en el presente Capítulo, requeridas para desarrollar las actividades relativas al Plan Obligatorio de Salud y aquellas relacionadas con los planes complementarios de salud.

(...)

Artículo 2.5.2.2.1.7. Patrimonio adecuado. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto deberán acreditar en todo momento un patrimonio

técnico superior al nivel de patrimonio adecuado calculado de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

Artículo 2.5.2.2.1.9 Reservas técnicas. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto tienen la obligación de calcular, constituir y mantener actualizadas mensualmente las siguientes reservas técnicas, las cuales deberán acreditarse ante la Superintendencia Nacional de Salud, conforme al artículo 2.5.2.2.1.10 del presente decreto:

(...)

Artículo 2.5.2.2.1.10 Inversión de las reservas técnicas. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto, deberán mantener inversiones de al menos el 100% del saldo de sus reservas técnicas del mes calendario inmediatamente anterior, de acuerdo con el siguiente régimen:

1. Requisito general. Las inversiones deben ser de la más alta liquidez y seguridad.
2. Inversiones computables. El portafolio computable como inversión de las reservas técnicas debe corresponder a:
 - a) Títulos de deuda pública interna emitidos o garantizados por la nación o por el Banco de la República;
 - b) Títulos de renta fija emitidos, aceptados, garantizados o avalados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, incluyendo al Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (Fogafín) y al Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas (Fogacoop);
 - c) Depósitos a la vista en entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, descontados los descubiertos en cuenta corriente registrados en el pasivo de acuerdo con las normas contables aplicables;
 - d) Certificados de reconocimiento de deuda por servicios No POS auditada y aprobada, suscritos por el representante legal de la entidad territorial, el representante legal de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES). Estos certificados computarán por su valor facial.

(...)

e) El valor de las cuentas radicadas por concepto de servicios y tecnologías en salud no financiadas con recursos de la Unidad de Pago por Capitación (UPC), entre el 1º de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2019, cuyo resultado definitivo del proceso de verificación y control, no se tenga o no se hubiese notificado, siempre que no estén siendo utilizadas como garantía de otras obligaciones.

(...)

f) Participaciones en fondos de inversión colectiva abiertos sin pacto de permanencia, cuya política de inversión considere como activos admisibles aquellos distintos a títulos y/o valores participativos. Se excluyen los fondos de inversión colectiva apalancados de que trata el Capítulo 5 del Título 1 del Libro 1 de la Parte 3 del Decreto número 2555 de 2010 y las normas que lo modifiquen o sustituyan” (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en el anexo del Decreto 2590 de 2022, por el cual, entre otras cosas, se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal 2023, se detalla que, de los recursos corrientes, a la unidad 191401 se le asignaron \$1.400.000.000 por concepto de Fortalecimiento de la gestión administrativa, tecnológica y operativa del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, indican:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

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

1.2. Clasificación

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

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

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar ni de conservar hasta su vencimiento.

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

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro” (subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad en efectivo y equivalentes al efectivo, o compensados con recursos administrados por la tesorería centralizada, cuando la entidad es del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo, incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas efectuados dentro del período contable en que los fondos fueron recibidos” (subrayado fuera de texto).

Además, el referido CGC describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

(...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

(...)

1.3.4. Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448- Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804- FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232- Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los recursos aprobados mediante el Decreto 2590 de 2022 a el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia y administrados por la tesorería centralizada, mediante el sistema de cuenta única, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, los rendimientos que generen los recursos se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Lo anterior, considerando

que los recursos permanecen invertidos en el sistema de cuenta única generando rendimientos a la tasa de interés reconocida por el Banco de la República.

Con la constitución de las inversiones, el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Es necesario precisar que, en caso de que la entidad requiera la desagregación de la información a partir del séptimo dígito, deberá implementar el uso de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100019001 DEL 30-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes realizados al Fondo de Desarrollo de la Educación Superior.

Doctora
 MAGNOLIA PERDOMO PULIDO
 Profesional Universitario-Contadora (E)
 Instituto Departamental de Bellas Artes
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010021102 del 16 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Comedidamente solicito su colaboración en conceptuar sobre el reconocimiento contable de acuerdo al Marco normativo aplicable para Entidades de Gobierno, de los aportes realizados al Fondo de Desarrollo de la Educación Superior - FODESEP (Entidad de carácter mixta, sin ánimo de lucro, vinculada al Ministerio de Educación Nacional), toda vez que a la fecha la entidad Instituto Departamental de Bellas Artes refleja el saldo de los aportes ordinarios y extraordinarios en la cuenta 3107-Aportes Sociales, la cual no corresponde dado que estos son aportes realizados y no recursos recibidos, según reclasificación realizada de manera errónea en el periodo 2021, en la cual se débito la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-Capital fiscal, y se acredita la subcuenta 310701-Cuotas o partes de interés social, según certificado expedido por FODESEP a diciembre 31 de 2021 por valor total de \$25.732.999,50

Así mismo, a la fecha de corte diciembre 31 de 2023, presenta el saldo de los aportes ordinarios, extraordinarios y la revalorización de los aportes por valor total de \$32.836.312 en la subcuenta 122419-Aportes sociales en entidades del sector solidario de la cuenta 1224-Inversiones de administración de liquidez al costo, y la Revalorización de los aportes en la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-Capital fiscal por valor de \$1.251.872,83

De igual manera, en el periodo 2022, se reconoció en las Cuentas de orden deudoras 819090-Otros activos contingentes y en la 890590-Otros activos contingentes por contra, el valor de \$18.221.516,36 correspondiente a los aportes iniciales y la revalorización, realizados por la Nación mediante Contrato de mandato No. 3413 de septiembre 05 de 1996 ICFES/FODESEP, los cuales no son susceptibles de devolución en caso de retiro de la IES, como sí lo son los aportes que realiza de manera voluntaria con su propio patrimonio”.

CONSIDERACIONES

La Ley 30 de diciembre 28 de 1992, por el cual se organiza el servicio público de la Educación Superior, decreta:

“ARTÍCULO 89. Créase el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodesep), con domicilio en la capital de la República, como una entidad de economía mixta organizada bajo los principios de la economía solidaria. En el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodesep), podrán participar todas aquellas instituciones de Educación Superior, tanto privadas como estatales u oficiales, que así lo deseen.

El Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodesep), tendrá las siguientes funciones:

1. Servir como entidad promotora de financiamiento para proyectos específicos de las instituciones de Educación Superior.
2. Plantear y promover programas y proyectos económicos en concordancia con el desarrollo académico para beneficio de las instituciones de Educación Superior.
3. Las demás que le sean asignadas por la ley.

PARÁGRAFO. El Gobierno Nacional reglamentará el funcionamiento de este fondo, de conformidad con las disposiciones legales relativas a las instituciones de economía solidaria.

ARTÍCULO 90. El Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodesep), se conformará con las instituciones de Educación Superior que voluntariamente deseen participar en él.

Los ingresos de este fondo se integrarán como sigue:

1. Con aportes que el Gobierno Nacional destine anualmente en el Presupuesto Nacional.
2. Con los aportes voluntarios de las instituciones de Educación Superior afiliadas al Fondo” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 2905 de 1994, por el cual se reglamenta el funcionamiento del Fondo de Desarrollo de la Educación Superior, FODESEP, establece:

“CAPITULO I

Disposiciones generales

Artículo 1º. Naturaleza jurídica del Fodeseq. De conformidad con el artículo 89 de la Ley 30 de 1992, el Fodeseq es una entidad de economía mixta regida por los principios y las disposiciones legales relativas a las instituciones de economía solidaria por el presente Decreto y por el acuerdo de voluntades contenido en el Estatuto que adopten los representantes del Estado y las instituciones de educación superior que se afilien voluntariamente. El Fodeseq tendrá domicilio en la ciudad de Santafé de Bogotá, Distrito Capital.

(...)

CAPITULO II

De las entidades afiliadas

Artículo 7º. Entidades afiliadas. Las instituciones técnicas profesionales, las instituciones tecnológicas; las instituciones universitarias o escuelas tecnológicas y las universidades, como instituciones de educación superior consagradas por el artículo 16 de la Ley 30 de 1992 y en concordancia con lo establecido en el artículo 89 de la citada disposición legal y la Ley 115 de 1993 y lo estipulado en el artículo 213 de la misma, podrán participar y vincularse como afiliadas al Fodeseq, dentro del principio del libre y voluntario ingreso y retiro, consagrado para todas las entidades de economía solidaria. El número de entidades afiliadas al Fodeseq será variable e ilimitado.

Artículo 8º. Requisitos, derechos y deberes de las entidades afiliadas. Los requisitos para la afiliación y desafiliación al Fodeseq, su régimen disciplinario, así como el órgano de administración que decide el ingreso y retiro, serán determinados en el Estatuto:

Los derechos y deberes de los asociados se consagrarán también en el cuerpo estatutario, sujetándose en lo pertinente a lo consagrado en la Ley 79 de 1988 para los asociados en los organismos cooperativos” (Subrayado fuera de texto).

Los estatutos 2020 del Fondo de desarrollo de la educación superior (FODESEP), estipulan:

“CAPÍTULO IV

INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR AFILIADAS

(...)

ARTÍCULO 11. REQUISITOS DE AFILIACIÓN

Las Instituciones de Educación Superior o sus Seccionales que deseen Afiliarse al Fondo, deberán presentar la correspondiente solicitud escrita, ante el Consejo de Administración; adjuntando lo siguiente:

(...)

PARÁGRAFO: Una vez aceptada la Afiliación, y para que ésta opere plenamente; la Institución de Educación Superior, deberá suscribir y pagar los aportes sociales, conforme lo previsto en los presentes Estatutos.

(...)

CAPÍTULO V

RÉGIMEN ECONÓMICO

ARTÍCULO 19. PATRIMONIO

El patrimonio del FODESEP está constituido, por los aportes del Estado, los aportes sociales que hagan las Instituciones de Educación Superior Afiliadas, los aportes amortizados, los fondos, y reservas de carácter permanente, las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial, los saldos de las cuentas no reclamadas por terceros cuando hayan transcurrido dos (2) años contados a partir de su exigibilidad, y, los demás elementos que las disposiciones legales establezcan como componentes del patrimonio. La revalorización del patrimonio no podrá distribuirse, pero por decisión de la Asamblea General, podrá capitalizarse.

(...)

ARTÍCULO 22. APORTES SOCIALES

Los aportes sociales están constituidos, por las sumas de dinero que las Instituciones de Educación Superior Afiliadas entregan al FODESEP, para contribuir a su patrimonio; y que le permiten disponer de recursos propios para el desarrollo de sus actividades. Los aportes sociales, están sujetos a los riesgos propios de operación. Serán cancelados por las Instituciones de Educación Superior Afiliadas, en forma ordinaria o extraordinaria. (...)" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

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

1.2. Clasificación

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

(...)

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

(...)

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

(...)

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" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de inversiones de administración de liquidez, los aportes realizados por el Instituto Departamental de Bellas Artes al Fondo de desarrollo de la educación superior - FODESEP, al ser recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o patrimonio que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto, deben ser reconocidos por la entidad como una inversión en administración de liquidez y al no tener un valor de mercado deberá ser clasificada en la categoría del costo.

Por consiguiente, la entidad deberá tener registrados los aportes obligatorios y voluntarios realizados al FODESEP en la subcuenta 122419-Aportes sociales en entidades del sector solidario de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, así como también las valorizaciones sobre los aportes obligatorios y voluntarios.

En consecuencia, como los aportes fueron registrados como un menor del patrimonio del Instituto Departamental de Bellas Artes, pero se debían reconocer como un activo, se cometió un error contable, el cual debe ser corregido mediante lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables. Para la corrección de errores de periodos anteriores, la entidad ajustará el valor de las partidas del activo y del patrimonio afectadas por el error, en el periodo en cual se descubra el error. Además, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, es decir que, determinará los valores de los saldos iniciales del activo y del 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.

Por otra parte, respecto al registro de las cuentas de orden descrito en la consulta, la entidad no debe hacer este registro contable dado que los aportes realizados por el Gobierno nacional no cumplen con los criterios para ser reconocidos como un activo contingente por parte de las Instituciones de Educación Superior asociadas al FODESEP.

CONCEPTO No. 20241100034521 DEL 25-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez
	SUBTEMA	Reconocimiento de la comisión que la entidad pública paga a un comisionista de bolsa por vender unas acciones que cotizan en el mercado de valores y que es descontada del valor de la venta

Doctor
ANDRÉS OSORIO RODRÍGUEZ
 Profesional Especializado con funciones de coordinación
 Dirección Financiera
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010044182 del 29 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El artículo 66 de la Ley 75 de 1968 ‘Por la cual se dictan normas sobre filiación y se crea el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar’ indica que: ‘ARTÍCULO 66. El Instituto de Bienestar Familiar tendrá en las sucesiones intestadas los derechos que hoy corresponden al municipio de la vecindad del extinto de conformidad con el artículo 85 de la Ley 153 de 1887. También tendrá el instituto los derechos que hoy corresponden a otras entidades con relación a los bienes vacantes y mostrenco. El artículo 39 de la Ley 7ª de 1979, establece que el patrimonio del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar está constituido, entre otros, por los bienes y rentas que se incorporaron al Instituto en virtud de la Ley 75 de 1968. Conforme a lo anterior, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar posee un patrimonio integrado por diversos activos y diferentes orígenes; que entre otras fuentes se encuentran: (a) los bienes recibidos como dación en pago, (b) los que provienen de la vocación hereditaria en las sucesiones intestadas, y c) a los derechos en relación con los bienes vacantes y mostrencos.

Derivado de la normatividad mencionada en el punto anterior, al ICBF le fueron asignadas acciones que cotizan en bolsa y para las cuales en este momento la entidad se encuentra ad portas de iniciar los procesos de enajenación a través de una sociedad comisionista de

bolsa contratada para tal efecto. Sin embargo, existen dos dudas importantes que respetuosamente exponemos:

1. Dado que la venta de acciones en el mercado público de valores de la bolsa (BVC) es un mercado intermediado donde las Sociedades comisionistas 'descuentan' y se pagan el valor de sus servicios (es decir la comisión que cobran) del valor de la transacción y entregan al cliente el valor NETO en pesos de la operación:

Pregunta: ¿Como se registra contablemente el gasto por comisión que la entidad pública paga?

Pregunta: ¿Como se hace ejecuta la actividad indicada anteriormente por traza automática en el SIIF Nación si presupuestalmente, en estricto sentido, no hay una erogación presupuestal de recursos, (no habría CDP) ni tampoco se ejecuta la cadena presupuestal de obligación y pago ya que la comisionista de bolsa NO 'cobra' mediante una factura o documento equivalente (pues como ya se dijo se hace por descuento)?

De acuerdo con llamada telefónica del 19 de septiembre, el consultante señala que las inversiones son medidas a valor de mercado con cambios en resultados puesto que la intención del ICBF no es mantener dichos títulos sino venderlos lo más pronto posible. Adicionalmente, indica que el valor de la comisión cobrado por la comisionista de bolsa será descontado del dinero recibido por la venta de las acciones.

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

(...)

1.2. Clasificación

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

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

(...)

1.6. Baja en cuentas

64. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una inversión de administración de liquidez cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre estos valores y el valor de la contraprestación recibida, si existiere, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante resaltar que el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

PREGUNTA 1: ¿Como se registra contablemente el gasto por comisión que la entidad pública paga?

Desde la perspectiva contable, de acuerdo con la Norma de inversiones de administración de liquidez cuando, entre otras razones, se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, la entidad deberá dar de baja en cuentas el activo, para lo

cual se disminuirá el valor en libros de la inversión y la diferencia entre este valor y la contraprestación recibida se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

En ese sentido, cuando ocurra la venta de las acciones y la entidad reciba los recursos provenientes de la transacción debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 580290-Otras comisiones de la cuenta 5802-COMISIONES, por el valor cobrado por la comisionista, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO y, la diferencia que se presente, se registrará en la subcuenta 480207-Ganancia por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado o en la subcuenta o en la 580412- Pérdida por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado.

PREGUNTA 2: ¿Como se hace ejecuta la actividad indicada anteriormente por traza automática en el SIIF Nación si presupuestalmente, en estricto sentido, no hay una erogación presupuestal de recursos, (no habría CDP) ni tampoco se ejecuta la cadena presupuestal de obligación y pago ya que la comisionista de bolsa NO 'cobra' mediante una factura o documento equivalente (pues como ya se dijo se hace por descuento)?

Respecto a las definiciones en el SIIF-Nación, es importante tener en cuenta que, para el registro de la enajenación de las acciones que son adquiridas por procesos de declaración y adjudicación de bienes vacantes, mostrencos y vocaciones hereditarias, la CGN consideró procedente la desagregación presupuestal con fines contables del rubro concepto de ingreso "3-1-01-2-01-1-01 ACCIONES", en atención al requerimiento realizado por el ICBF en diciembre de 2021, tal como se muestra a continuación:

Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3	Nivel 4	Numeral	Concepto	Desagregación 1	Desagregación 2	Desagregación 3	Desagregación 4	Desagregación 5	DESCRIPCION
3	1	01									RECURSOS PROPIOS DE ESTABLECIMIENTOS PÚBLICOS
3	1	01	2								RECURSOS DE CAPITAL
3	1	01	2	01							DISPOSICIÓN DE ACTIVOS
3	1	01	2	01	1						DISPOSICIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS
3	1	01	2	01	1	01					ACCIONES
3	1	01	2	01	1	01	01				DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO CON CAMBIOS EN EL RESULTADO
3	1	01	2	01	1	01	01	01			ORDINARIAS
3	1	01	2	01	1	01	01	02			PREFERENCIALES
3	1	01	2	01	1	01	02				DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO
3	1	01	2	01	1	01	02	01			ORDINARIAS
3	1	01	2	01	1	01	02	02			PREFERENCIALES

En este sentido, se realizó la parametrización en la Tabla de Eventos contables "TCON 010-Causacion y Acreedores de ingresos" con el valor "SI" en la marca "No contabiliza" a fin de efectuar la imputación presupuestal sin efecto contable, dado que el registro de la

inversión recibida se realiza mediante la funcionalidad de comprobantes manuales de acuerdo con lo establecido en el concepto 20182000035251 del 17/07/2018, emitido por la CGN, tal y como se muestra a continuación:

TCON10- CAUSACIÓN Y ACREEDORES DE INGRESOS

Tipo de Registro	Vigencia	Codigo Rubro de Ingreso	Descripcion Rubro de Ingreso	No Contabiliza	Codigo Contable Debe	Descscripcion Codigo Contable Debe	Codigo Contable Haber	Descripcion Codigo Contable Haber	Vigente
Causacion	Actual	3-1-01-2-01-1-01-01-01	ORDINARIAS	SI					SI
Causacion	Anterior	3-1-01-2-01-1-01-01-01	ORDINARIAS	SI					SI
Causacion	Actual	3-1-01-2-01-1-01-01-02	PREFERENCIALES	SI					SI
Causacion	Anterior	3-1-01-2-01-1-01-01-02	PREFERENCIALES	SI					SI

Posteriormente, con el recaudo en la tabla de eventos "TCON011-Recaudos" se disminuye el valor de la inversión y se debita la cuenta contable de bancos que corresponda dependiendo de si los recursos los recauda la entidad o la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN,) así:

TCON011-RECAUDOS

Tipo de Registro	Codigo Rubro de Ingreso	Descripcion Codigo Rubro de Ingreso	Vigencia de Ingresos	Contabiliza	Misma ECP	ECP Responsable	Codigo Contable Asiento Debe	Descripcion Codigo Contable Asiento Debe	Codigo Contable Asiento Haber	Descripcion Codigo Contable Asiento Haber	Vigente
RecBasDRXCBancos	3-1-01-2-01-1-01-01-01	ORDINARIAS	Vigencia anterior	SI	NO	Establecimiento Publico	240720001	Recaudos por clasificar	122113001	Acciones ordinarias	SI
RecBasDRXCBancos	3-1-01-2-01-1-01-01-01	ORDINARIAS	Vigencia actual	SI	NO	Establecimiento Publico	572080	Recaudos	122113001	Acciones ordinarias	SI
RecBasDRXCBancos	3-1-01-2-01-1-01-01-01	ORDINARIAS	Vigencia actual	SI	SI	Establecimiento Publico			122113001	Acciones ordinarias	SI
RecBasDRXCBancos	3-1-01-2-01-1-01-01-01	ORDINARIAS	Vigencia anterior	SI	SI	Establecimiento Publico			122113001	Acciones ordinarias	SI
RecBasDRXCBancos	3-1-01-2-01-1-01-01-02	PREFERENCIALES	Vigencia actual	SI	SI	Establecimiento Publico			122114001	Acciones preferenciales	SI
RecBasDRXCBancos	3-1-01-2-01-1-01-01-02	PREFERENCIALES	Vigencia anterior	SI	SI	Establecimiento Publico			122114001	Acciones preferenciales	SI
RecBasDRXCBancos	3-1-01-2-01-1-01-01-02	PREFERENCIALES	Vigencia actual	SI	NO	Establecimiento Publico	572080	Recaudos	122114001	Acciones preferenciales	SI
RecBasDRXCBancos	3-1-01-2-01-1-01-01-02	PREFERENCIALES	Vigencia anterior	SI	NO	Establecimiento Publico	240720001	Recaudos por clasificar	122114001	Acciones preferenciales	SI

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado en la respuesta a la pregunta 1, la comisión cobrada por la venta de las acciones se reconocerá debitando la subcuenta 580290-Otras comisiones de la cuenta 5802-COMISIONES, por el valor cobrado por la comisionista, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO.

Para tal efecto, el sistema dispone de los códigos contables para el registro mediante la funcionalidad de comprobantes manuales, en la Tabla de Eventos Contables "TCON95-Registro de relaciones de tipos de asientos de Interoperabilidad y códigos contables" a través de la Tipología T43-Actualización de Inversiones e Instrumentos Derivados.

TCON95-Registro de relaciones de tipos de asientos de Interoperabilidad y códigos contables

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	122113001	Acciones ordinarias	T43	Actualizacion de Inversiones e Instrumentos Derivados	Si
TODAS	TCON006	580290001	Otras comisiones	T43	Actualizacion de Inversiones e Instrumentos Derivados	Si

1.2.2 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20241100010001 DEL 13-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Inviabilidad de que el contador de la entidad diligencie la evaluación de control interno contable. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. Baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Señores
 ASESORÍAS CONTABLES INTEGRALES
 Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100008522 del 13 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- "a. Si en una entidad no hay oficina propiamente de control interno, el contador puede diligenciar la evaluación de control interno contable?
- b. En el caso de las entidades que hacen parte de las entidades territoriales, deben tener sus propios manuales de políticas contables o aplican los de la entidad territorial?
- c. En caso de que la entidad que hace parte de la entidad territorial tenga cartera de hace más de 20 años y sustente que no la castigará por temores a repercusiones con la contraloría o procuraduría, la entidad territorial puede requerir ese castigo con base en su manual de políticas contables?"

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así

como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

"Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes".

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

"1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?"

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno

contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.3. Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

(...)

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014,

adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública.

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos

en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

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

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

(...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.

(...)

- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1

Conforme a lo señalado por el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, realizar la evaluación del control interno contable es responsabilidad del jefe de control interno, o quien haga sus veces, y no de los responsables de las áreas financieras. Lo anterior, en atención a que el contador no debe ser juez y parte del proceso de control interno contable.

Por lo tanto, en caso de que una entidad pública no cuente con oficina de control interno, le corresponderá realizar y diligenciar la evaluación del control interno contable a quien haga sus veces, quien debe efectuarla con criterio de independencia y objetividad.

Pregunta 2

Conforme a lo señalado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, a partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por llevar su proceso contable conforme a la forma de organización y ejecución del proceso contable de: i) contabilidad centralizada o de ii) contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

En este sentido, si la entidad territorial de que trata su consulta optó por una contabilidad separada en unidades contables, sus dependencias serán unidades dependientes que deberán aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central, en tanto a esta corresponde definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes.

Pregunta 3

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus

actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Sobre este punto es necesario precisar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si un derecho no cumple los criterios para su reconocimiento como cuenta por cobrar u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

De conformidad con lo anterior, el hecho de no realizar la depuración contable de la cartera referida en la consulta no implica que los diferentes hechos jurídicos, como por ejemplo, la prescripción, no ocurran; porque realizar o no un registro contable no puede dar lugar a la creación de un hecho económico; sino que con ocasión a la ocurrencia de tales hechos, como por ejemplo la prescripción, el sistema contable debe reflejar esa realidad económica, y en cumplimiento de ello se deber realizar la respectiva depuración contable de las cuentas por cobrar sobre las cuales acaeció el fenómeno referido.

Así las cosas, si la entidad territorial de que trata su consulta optó por una contabilidad separada en unidades contables, y una de sus dependencias se niega a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sobre las cuales ya no espera un flujo de efectivo, la entidad territorial deberá establecer los controles necesarios para que dicha dependencia cumpla con lo señalado en su manual de políticas contables y en el Marco Normativo que les es aplicable.

CONCEPTO No. 20241100015781 DEL 09-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las Multas en la Superservicios y en el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial.

Doctora
 NANCY ARIAS RODRÍGUEZ
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010018012 del 02 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Nos dirigimos con el fin de elevar consulta sobre la siguiente situación de injerencia contable financiera, presentada en la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-Superservicios, con referencia a la contabilización de las sanciones interpuestas a los Prestadores de Servicios Públicos.

Atendiendo lo señalado en el artículo 81 de la Ley 142 de 1994, la Superservicios puede imponer sanciones según la naturaleza y la gravedad de la falta, a quienes violen las normas a las que deben estar sujetas; dentro de las sanciones se encuentran: Multas hasta por el equivalente a 2000 salarios mínimos mensuales.

El recaudo obtenido por las multas se destinará en su totalidad al Fondo Empresarial, de acuerdo con lo establecido en el Plan de Desarrollo de cada vigencia, el cual indica:

‘(...) Los recursos del Fondo Empresarial estarán conformados por las siguientes fuentes:

- a) Los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA), de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG);
- b) El producto de las multas que imponga esta Superintendencia;
- c) Los rendimientos que genere el Fondo Empresarial y que se obtengan por la inversión de los recursos que integran su patrimonio;
- d) Los recursos que obtenga a través de las operaciones de crédito interno o externo que se celebren a su nombre, y los que reciba por operaciones de tesorería;
- e) Los rendimientos derivados de las acciones que posea el Fondo o su enajenación los cuales no estarán sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios; y,
- f) Los demás que obtenga a cualquier título (...)'.

De aquí que, contablemente las multas se registran en cuentas de orden para su control, con ocasión a la normatividad contable para Entidades de Gobierno, teniendo en cuenta que, no cumplen con la definición para reconocerlas como un ingreso '(...) incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio (...)'

En lo relacionado con el procedimiento en el Sistema SIIF Nación II, Cuando la Superservicios realiza la transferencia de los recursos a las cuentas bancarias del Fondo Empresarial, efectúa el registro como un recaudo a favor de terceros afectando contablemente la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros y acreditando la subcuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras.

Para el efecto y con el fin de confirmar la adecuada contabilización de las multas interpuestas y recaudadas (sic), solicitamos concepto (sic) de los registros que debe realizar la Superservicios y los registros que debe realizar el Fondo Empresarial”.

CONSIDERACIONES

La Ley 142 del 11 de julio de 1994, por medio de la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, decreta:

“ARTÍCULO 81. Sanciones. A La Superintendencia de servicios públicos domiciliarios podrá imponer las siguientes sanciones a quienes violen las normas a las que deben estar sujetas, según la naturaleza y la gravedad de la falta:

81.1. Amonestación.

81.2. Multas hasta por el equivalente a 2000 salarios mínimos mensuales. El monto de la multa se graduará atendiendo al impacto de la infracción sobre la buena marcha del servicio público, y al infractor de reincidencia. Si la infracción se cometió durante varios

años, el monto máximo que arriba se indica se podrá multiplicar por el número de años. Si el infractor no proporciona información suficiente para determinar el monto, dentro de los treinta días siguientes al requerimiento que se le formule, se le aplicarán las otras sanciones que aquí se prevén. Las multas ingresarán al patrimonio de la Nación, para la atención de programas de inversión social en materia de servicios públicos, salvo en el caso al que se refiere el numeral 79.11. Las empresas a las que se multe podrán repetir contra quienes hubieran realizado los actos u omisiones que dieron lugar a la sanción". (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Ley 812 de 2003 por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006 hacia un Estado comunitario, decreta:

"ARTÍCULO 132. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la superintendencia de servicios públicos domiciliarios. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria. Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación". (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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

(...)

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

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

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

1.4.2. Medición

33. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

34. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción". (Subrayados fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco normativo para entidades de gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, dispone:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. (...).

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Quando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno; dentro de los cuales se encuentran los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones.

En este sentido, la entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

De conformidad con lo anterior y lo señalado en las consideraciones a continuación se presentan los registros contables que deben realizar la SSPD y el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial por las multas impuestas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en atención a la Ley 142 de 1994:

i) Registros contables de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

Cuando surja el derecho de cobro originado por las liquidaciones y demás actos administrativos, una vez estos queden en firme, la entidad reconocerá el ingreso por multas debitando la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Una vez la entidad reciba los recursos en sus cuentas bancarias, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando la Superservicios, como entidad que controla los recursos, los entregue en administración al Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, con la gestión realizada por el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, la Superservicios debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

ii) Registros contables que debe realizar el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, como entidad contable pública

Cuando el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, como entidad que administra los recursos, reciba los recursos girados por la Superservicios, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Posteriormente, el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial con la gestión realizada con los recursos, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el

uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20241100017151 DEL 21-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de la contribución adicional para el fortalecimiento del Fondo Empresarial administrado por la Superservicios a través de un patrimonio autónomo.

Doctora
 NANCY ARIAS RODRÍGUEZ
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010018412 del 04 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Aclaración concepto CGN N° 20202000054741- Registros contables Contribución adicional

(...)

En cumplimiento a lo mencionado en el concepto del asunto, nos dirigimos de manera atenta con el fin de solicitar ampliación respecto a lo siguiente:

“(...) las contribuciones adicionales se registrarán por el Fondo Empresarial debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de las contribuciones adicionales por parte de la SSPD, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS (...)'.

El registro que debe realizar el Fondo Empresarial lo debe efectuar con el NIT de la Superservicios quien es quien transfiere los recursos económicos, o se debe realizar con el Nit de cada prestador quien realizó la consignación de la Contribución Adicional.

Lo anterior, debido a que se han presentado diferencias significativas en operaciones recíprocas teniendo en cuenta que los prestadores de servicios públicos están reportando a la Superservicios el valor girado por concepto de contribución Adicional”.

Mediante llamada telefónica realizada, el doctor Diego Tangarife señala que la cartera de la contribución adicional que liquidaba y cobraba la Superservicios a favor del Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, corresponde a los valores por recaudar antes de declarar la inexecuibilidad del artículo 314 de la Ley 1955 de 2019, el cual fue declarado inexecutable a partir del 01 de enero de 2023. Es decir, se continúa realizando el cobro de las cuentas por cobrar correspondiente a la contribución adicional a los prestadores de servicios públicos vigilados, pero no se liquida debido a que este artículo fue declarado inexecutable mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-464 de 2020, aclarada mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-147 de 2021.

CONSIDERACIONES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 decreta:

“ARTÍCULO 85. Contribuciones especiales a favor de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) y de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD): Con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio, las personas prestadoras y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades, serán sujetos pasivos del pago de las contribuciones especiales anuales descritas en el presente artículo, cuyas tarifas serán determinadas por las entidades respectivas y las cuales no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) de las respectivas bases gravables (...)” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el artículo 132 de la Ley 812 de 2003, dispone:

“ARTÍCULO 132. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la superintendencia de servicios públicos domiciliarios. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria. Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los

procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación". (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el artículo 314 de la Ley 1955 de 2019 decreta:

"ARTÍCULO 314. CONTRIBUCIÓN ADICIONAL A LA CONTRIBUCIÓN DEFINIDA EN EL ARTÍCULO 85 DE LA LEY 142 DE 1994 PARA EL FORTALECIMIENTO DEL FONDO EMPRESARIAL. A partir del 1 de enero de 2020 y hasta el 31 de diciembre de 2022 se autoriza el cobro de una contribución adicional a la regulada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. Dicha contribución se cobrará a favor del Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD). Las reglas aplicables a esta contribución serán las siguientes:

1. La base gravable es exactamente la misma que la base de la contribución de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, o cuando corresponda las normas que lo modifiquen, sustituyan o adicione.
2. Los sujetos pasivos son todas las personas vigiladas por la SSPD.
3. El sujeto activo de esta contribución será la SSPD.
4. La tarifa será del 1%.
5. El hecho generador es el estar sometido a la vigilancia de la SSPD.

El recaudo obtenido por esta contribución adicional se destinará en su totalidad al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. El traslado de los recursos de las cuentas de la Superintendencia al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios estará exento del gravamen a los movimientos financieros.

(..)

Declarado INEXEQUIBLE mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-464 de 2020)". (Subrayados fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...).

(...)

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

(...)

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

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de

entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales” (Subrayados fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, dispone:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. (...).

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS

DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de cuentas por cobrar dispone que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. De otra parte, los ingresos por retribuciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado.

En consecuencia, y no obstante haberse declarado inexecutable el cobro de la contribución adicional mediante la Sentencia de la Corte Constitucional C-464 de 2020, es pertinente aclarar que la SSPD, al haberse definido como sujeto activo de la contribución, es la entidad que debe tener reconocidas en su información financiera las cuentas por cobrar por dicho concepto, siendo el tercero el sujeto pasivo.

Ahora bien, el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial es el vehículo fiduciario en donde se administran los recursos de dicho fondo sin personería jurídica, que al ser creado por disposición de la Ley 812 de 2003, se considera para efectos contables como una entidad contable pública. Por lo tanto, le corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios aplicar el numeral 3. del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco normativo para Entidades de Gobierno, al reconocer los hechos económicos derivados de la administración de estos recursos del fondo.

En ese sentido, los recursos recaudados de la contribución adicional que se encuentren en el patrimonio autónomo se registran como recursos entregados en administración en la SSPD y como recursos recibidos en administración en el patrimonio autónomo.

Por último, se informa que el presente concepto deroga el concepto con radicado CGN N° 20202000054741 del 21 de septiembre de 2020.

CONCEPTO No. 20241100027091 DEL 12-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la omisión de realizar el reconocimiento de las cuentas por cobrar cuando surgieron los derechos, respecto de los cuales ya no se espera un flujo financiero.

Doctor
 CÉSAR NORBERTO ALBARRACÍN OCHOA
 Superintendencia Nacional de Salud
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010034422 del 02 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Una de las áreas fuente de información con incidencia contable informa haber evidenciado la existencia de documentos, que corresponderían a obligaciones a favor de la Entidad, los cuales se evidencia no se reportaron en su momento para causación y registro contable y por lo tanto, no se constituyeron las respectivas cuentas por cobrar.

Revisada su situación jurídica, los actos administrativos que se pudieron haber constituido como títulos que presten mérito para cobro perdieron esa condición, por lo que hoy en día no se pueden reconocer como soportes que den a los derechos la calidad de ser claros, expresos y exigibles.

De lo anterior, se deduce que, pese a que en su momento pudieron haber constituido derechos a favor de la Entidad, actualmente sobre los mismos se tiene certeza que no se recibirá flujo de efectivo para su pago y que, no existe probabilidad, si quiera remota, de a futuro convertirse en un activo, dado que perdieron viabilidad jurídica.

Al ser conocida esta situación y revisado el marco normativo aplicable para Entidades de Gobierno, no se encuentra tratamiento a dar a través de registro contable, esto teniendo en cuenta que este marco establece:

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Bajo estos supuestos normativos, no se identifica el tratamiento contable a dar a esta información. Ante esto, se solicita guía al respecto, con base en las siguientes preguntas:

1. Por lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno expuesto anteriormente y dadas las condiciones jurídicas de los documentos, no se contempla al interior de la Entidad que se puedan constituir como cuentas por cobrar o activos contingentes, ¿es correcta esta conclusión?
2. Se estima que, ante la imposibilidad de registro contable y dada la cantidad de procesos y su cuantía consolidada, el tratamiento sea informar esta situación en las revelaciones que efectúe la Entidad al cierre de la vigencia, exponiendo así a las partes interesadas la información conocida por el área financiera. ¿Procede este tratamiento en este caso?
3. ¿Correspondería al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable actuación alguna sobre esta información?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”(Subrayado fuera de texto).

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 en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

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

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

(...)

1.3.6.2. Revelaciones

61. La entidad revelará la siguiente información:

(...)

e) Los juicios, diferentes de aquellos que involucren estimaciones, que la administración haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, en la información sobre políticas contables o en otras notas.

(...)

g) Las limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que tienen impacto en el desarrollo normal del proceso contable o en la consistencia y razonabilidad de las cifras.

h) La información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que aplica para gestionar el capital.

(...)

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

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Atendiendo al principio de devengo, todos los hechos económicos, incluyendo los derechos que surgen a favor de la entidad, se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. Por lo cual, el hecho de no haber realizado el reconocimiento contable de las respectivas cuentas por cobrar de que trata su consulta obedece a un error de carácter contable, cuyo tratamiento dependerá del momento en que los derechos dejaron de cumplir la definición de activo.

De esta manera, si desde años atrás dichos derechos dejaron de cumplir con la definición de activo, esto es, por tales derechos no se espera la entrada de flujo de efectivo hacia la entidad, el error contable que corresponde a la omisión del reconocimiento de las cuentas por cobrar únicamente deberá ser revelado en las notas a los estados financieros.

Por otro lado, si los derechos dejaron de cumplir la definición de activo en el presente periodo contable, es decir, este año acaeció su prescripción o la caducidad de la acción, entre otras circunstancias que implican su inviabilidad jurídica; conforme al principio de devengo dicho gasto si tendrá que ser reconocido en este periodo contable, por lo cual, la entidad deberá corregir el error conforme a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para lo cual, debitará la cuenta y subcuenta respectiva del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Simultáneamente, debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, donde se había realizado el reconocimiento contable de las mismas.

Ahora bien, respecto a su última inquietud se precisa que son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen sus funciones y facultades, y los demás asuntos relacionados con el Comité. Por lo cual, corresponde a la entidad evaluar de cara a las funciones asignadas al mismo, si respecto a este asunto le corresponde adelantar alguna actuación.

CONCEPTO No. 20241100029881 DEL 04-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Presentación de estados financieros Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Clasificación de cuentas por cobrar como activo corriente y no corriente. Tratamiento contable que se debe aplicar cuando producto de un acto administrativo se debe proceder con la cancelación de una cuenta por cobrar de vigencias anteriores. Corrección de un error de vigencias anteriores.

Doctor
GABRIEL ALEJANDRO ALVAREZ SIERRA
 Director Administrativo y Financiero
 Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010036372 del 16 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR, de manera atenta solicita se emita un concepto sobre los siguientes temas:

1. Clasificación de cuentas por cobrar como activo corriente y no corriente.
2. El tratamiento contable a aplicar cuando producto de un acto administrativo se debe proceder con la cancelación de una cuenta por cobrar de vigencias anteriores por efecto de; revocatoria, remisibilidad, prescripción y falta de título.
3. Utilización del tercero Auxiliar general en el módulo de contabilidad cuando el detalle a nivel de terceros reposa en el área fuente”.

El consultante remite la siguiente información en relación con el primer punto para el respectivo análisis:

"HALLAZGO 2. PRESENTACIÓN DE CUENTAS POR COBRAR

Resumen:

Clasificación inadecuada del rubro de Cuentas por Cobrar, lo cual genera una imagen incompleta del Estado de Situación Financiera al sugerir que estos activos están disponibles para ser convertidos en efectivo en el corto plazo, lo cual no refleja la realidad económica de la entidad.

(...)

Considerando el objetivo de proporcionar información confiable para la toma de decisiones, es fundamental que los Estados Financieros reflejen con precisión la situación económica de la entidad. Conforme a la política contable establecida por la CAR para la presentación de Estados Financieros en el Inciso 17.6.4 'Distinción entre partidas corrientes y no corrientes', la corporación reconocerá como activos corrientes aquellos que cumplan con una o todas de las siguientes características:

(...)

c. espera efectuar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa;

(...)

La adopción de estas características en la clasificación de activos corrientes asegura que la información presentada en los Estados Financieros refleje de manera precisa la capacidad de la entidad para disponer de sus recursos en el corto plazo, lo que contribuye a una toma de decisiones informada y precisa.

(...)

Conjuntamente, el ítem 7.5 Cuentas por Cobrar de Difícil Recaudo del informe de Notas Contables para la vigencia 2023 la entidad revela lo siguiente:

'Este rubro corresponde a las cuentas por cobrar que han superado los mil ochenta (1.080) días de vencimiento. Parte de esta cartera está deteriorada al 50%, al 100%, o puede no estarlo de acuerdo con el estado jurídico de algunos títulos'.

En este contexto, es fundamental señalar que, aunque el proceso de deterioro no se ha completado para ser retiradas estas partidas de los libros contables, es evidente que este rubro no será recaudado en el corto plazo. Por consiguiente, al presentarse en el activo

corriente, distorsiona la percepción de la situación financiera de la entidad y afecta negativamente la toma de decisiones”.

Al respecto la CAR solicita “concepto sobre como la clasificación en términos de corriente y no corriente de las cuentas por cobrar con mora generadas del cobro de las rentas establecidas en el artículo 46 de la Ley 99 de 1993 en atención a la tipicidad en el plazo para pago de cada una (...)”.

Respecto al segundo punto indica:

“2. HALLAZGO 4. [D3] GASTOS POR CORRECCIÓN DE ERRORES DE EJERCICIOS ANTERIORES

Resumen:

Subestimación del resultado (utilidad y/o pérdida del ejercicio) de la vigencia 2023 al incluir gastos por corrección de errores originados en vigencias anteriores por valor de \$2.537.740.529, que obedece a revocatorias o anulaciones de facturas, que de ningún modo constituye un descuento o devolución que deba o pueda afectar el resultado de la vigencia.

(...)

Dentro de la revisión de los Estados Financieros presentado por la entidad para la vigencia 2023, resaltan los rubros ‘Devoluciones de ingresos vigencias anteriores’ por valor \$96.728.619, Devoluciones y descuentos Ingresos Fiscales por un valor \$2.439.011.910.

Estos rubros corresponden a novedades, y/o anulaciones sobre actos administrativos de cobro en las diferentes rentas, los cuales corresponden a vigencias anteriores, y que luego de un proceso de reclamación, se falló a favor del usuario, y la corporación revoco el oficio, en ese orden de ideas la corporación reconoce estas correcciones como un gasto del periodo actual.

Sin embargo, la política contable y las normas para entidades de gobierno, establece que este registro de ninguna manera debe afectar el resultado de la vigencia donde se evidencia el error, sino el estado de situación financiera es decir activos, pasivos y patrimonio.

(...)

Respuesta de la entidad

(...)

1. Los importes reconocidos como devoluciones no constituyen errores contables, sino que son el resultado del registro de las decisiones adoptadas por la corporación mediante actos

administrativos que adquirieron firmeza y fueron aplicados en el módulo de cartera en la vigencia y que tienen fundamento en los informes técnicos resultado del seguimiento del ejercicio como autoridad ambiental, así como en el proceso de 'Depuración Cartera' establecido en el artículo 8 de la Resolución N° 3446 de 2019 del reglamento interno de cartera. Mismos que en cumplimiento de los principios contables 'devengo, esencia sobre la forma y periodo contable' se reconocen en el periodo en la cuenta 5893 DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES.

(...)

3. Conforme al marco normativo para entidades de gobierno 'CAPÍTULO I. ACTIVOS (...) 2. CUENTAS POR COBRAR 2.1. (...) 2.4. Medición posterior (...) 2.5. Baja en cuentas 10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo' (...).

(...)

Análisis CGR

(...)

(...) Si bien la entidad menciona el proceso de depuración de cartera, este tema no forma parte del alcance de la presente observación, puesto que ésta se fundamenta en el documento denominado 'dinámica de las cuentas del gasto' enviado por la CAR al equipo auditor describiendo:

'En la dinámica normal de las rentas controladas por el área de facturación y cartera se generan novedades negativas y anulaciones resultantes de actos administrativo, comités de cartera, actuaciones del área de cobro coactivo, entre otros. Estas novedades afectan las facturas registradas en los módulos de cartera (SICOF – SIRFAC) las cuales fueron causadas en vigencias anteriores, por tal motivo al aplicar la novedad, es necesario identificar contablemente como se registró en su momento y como se va a realizar la novedad'.

En este documento, se establece claramente que las partidas en cuestión corresponden a novedades negativas o anulaciones, y no a devoluciones o descuentos".

Teniendo en cuenta lo anterior la CAR solicita "(...) precisar el tratamiento contable para cada caso toda vez que, los actos administrativos indicados anteriormente se expiden y adquieren firmeza en la vigencia en la cual se hace el análisis y en nuestra interpretación

se deben afectar como baja en cuentas y/o devoluciones y no como errores de ejercicios anteriores, atendiendo a la dinámica contable de las cuentas:

- 419502 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios
- 580423 Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar
- 589301 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios

Favor pronunciarse también sobre el impacto fiscal en las declaraciones de años anteriores, en los estados financieros de vigencias anteriores en lo referente a reexpresión y el principio de devengo en su respuesta”.

Mediante correo electrónico del 2 de agosto de 2024, frente a esta pregunta, la entidad agrega lo siguiente:

“Con el objeto de contextualizar la consulta a efectuarse en este punto, a continuación nos permitimos exponer tres situaciones de hecho que recogen los supuestos en que los actos administrativos de cobro de los ingresos de la CAR (‘facturas’) expedidos en una vigencia deben ser revocados en la vigencia siguiente.

Dentro del proceso de cobro de los ingresos de la CAR, la entidad profiere un acto administrativo de cobro de carácter particular y concreto de conformidad con la reglamentación vigente el cual es notificado a particular, quien de acuerdo con el procedimiento tiene un plazo establecido para presentar reclamaciones sobre su contenido.

Dichas reclamaciones son resueltas por otro acto administrativo el cual es susceptible de los recursos que prevé el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Supuesto 1:

Dentro del proceso de cobro, específicamente en la etapa de cobro persuasivo los usuarios pueden presentar ante la Corporación reclamaciones y/o derechos de petición con el fin del que se revise el acto administrativo de cobro (facturas).

Dichas solicitudes de revisión normalmente se pueden fundamentar en tres tipos de argumentos:

1. Técnicos, ‘Ej: el expediente se encuentra archivado, el usuario no utilizo el recurso natural objeto de cobro, etc.’
2. Jurídicos y, ‘Ej: el destinatario del acto no es propietario del predio en el periodo de cobro descrito en el acto administrativo por haberlo vendido con anterioridad’.
3. Financieros ‘Ej: El usuario demuestra que hubo una indebida notificación del acto administrativo evento en el cual se establece una nueva fecha de pago y se reversan los intereses que se hayan generado/causado’.

Es de anotar que estos actos administrativos de cobro, al cierre de la vigencia en que son expedidos, se registran como cuentas por cobrar en la contabilidad de la Corporación. Igualmente debe tenerse presente que en este supuesto los usuarios o destinatarios de los actos administrativos no realizan pago alguno.

En estos eventos, y una vez efectuado el respectivo estudio que determina la procedencia de los argumentos expuestos por el usuario, la Corporación toma la decisión de revocar el acto administrativo original de cobro expedido en vigencias anteriores, mediante la expedición de un acto administrativo de revocación, exponiendo los argumentos que fundamentan tal decisión y ordenando la realización de los correspondientes registros contables. Estos actos también dan de baja la respectiva obligación en los estados financieros por carecer de fundamento para su cobro

Supuesto 2:

En este supuesto, durante la realización del proceso de cobro y de depuración de cartera, la Corporación evidencia que las sumas contenidas en los actos administrativos de cobro (facturas) expedidos en vigencias anteriores no son recuperables, entre otras, por algunas de las siguientes razones:

1. El usuario falleció.
2. La sociedad deudora fue liquidada.
3. Durante las gestiones de cobro no se logró ubicar al deudor.
4. No se identifican bienes objeto de embargo en la 'Etapa de cobro coactivo'.
5. Se detecta que existió indebida identificación del usuario (nombre y cedula).

Es de anotar que estos actos administrativos de cobro, al cierre de la vigencia en que son expedidos, se registran como cuentas por cobrar en la contabilidad de la Corporación. Igualmente debe tenerse presente que en este supuesto los usuarios o destinatarios de los actos administrativos no realizan pago alguno.

En estos eventos, y una vez efectuado el respectivo estudio que determina la procedencia de los argumentos expuestos por el usuario, la Corporación toma la decisión de revocar el acto administrativo original de cobro expedido en vigencias anteriores, mediante la expedición de un acto administrativo declarando la remisibilidad de la obligación dado su carácter irre recuperable y ordenando dar de baja de los estados financieros la respectiva 'cuenta por cobrar'.

Supuesto 3:

En este supuesto, igualmente hay revocación del acto administrativo por ser procedentes los mismos argumentos expuestos en el supuesto 1, pero adicionalmente, por haberse presentado pago de la suma cobrada por parte del usuario, el acto administrativo que

ordena la revocación del acto original y que da de baja la respectiva cuenta por cobrar en los estados financieros, ordena la devolución de las sumas recibidas de los usuarios.

Preguntas:

1. En los supuestos anteriores, y teniendo en cuenta que, en todos ellos, el hecho económico a registrar es la expedición de un acto administrativo que revoca el acto administrativo original de cobro, ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dársele a este?
2. ¿Puede considerarse contablemente, que el acto administrativo que revoca el acto administrativo original de cobro es 'la corrección de un error de vigencias anteriores', o por el contrario un hecho económico nuevo y sobreviniente que requiere su propio registro?".

En cuanto al último tema la CAR señala la siguiente información:

"HALLAZGO 5. TERCERO AUXILIAR GENERAL

Resumen:

El manejo del tercero Auxiliar General presenta deficiencias que afectan a rubros no relacionados con los Ingresos Fiscales. En el cuadro enviado por la CGR en lo observado, se evidenciaron partidas pequeñas no identificadas a nombre del sujeto, sino al NIT 1.8. Estas partidas se agrupan y consolidan siguiendo el mismo proceso que se utiliza para los Ingresos Fiscales. Si bien el volumen de información justifica el manejo descentralizado de rubros como las tasas y otros ingresos fiscales, este enfoque no es adecuado para el resto de las cuentas que no presentan un volumen similar.

(...)

Por lo expuesto anteriormente y toda vez que como argumento en la respuesta dada por esta Corporación se transcribió el concepto 20230010005792 del 3-02-2023 emitido por la CGN el cual no fue aceptado por la CGR argumentado que se trata de archivos de cálculo que soportan el proceso.

Al respecto, es imperativo precisar a la CGN que los documentos a los cuales hace referencia la CGR como archivos de calculo que soportan el proceso, son el resultado de la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Manual de Políticas Contables de la CAR para las cuentas por cobrar, mismos que son oficiales del proceso ya que hacen parte del procedimiento GIF-PR-07 generación y análisis de estados financieros y están debidamente suscritos por los responsables de la información.

Lo anterior, ya que la Corporación en su estructura del flujo de la información entre las áreas fuentes y el área de contabilidad tienen establecido que el detalle por terceros reposa

en el área fuente y la información a nivel general se registra consolidada en contabilidad bajo la identificación del NIT 1.8 - Tercero general y se concilia mes a mes”.

De acuerdo con lo expuesto se observa que no hay una solicitud clara o específica por lo cual en reunión llevada a cabo el pasado 1 de agosto de 2024 se le sugiere a la entidad indicar explícitamente su consulta, frente a lo cual, mediante comunicación remitida vía correo electrónico del 2 de agosto, el consultante indica que “De acuerdo con las aclaraciones y precisiones expuestas por parte de la Contaduría General de la Nación frente a este interrogante, la Corporación retira la pregunta”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...).

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

(...)

17. La entidad clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, en su ciclo normal de operación (este último es el tiempo que la entidad tarda en transformar entradas de recursos en salidas); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo como de uso restringido únicamente cuando los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.

18. La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

(...)

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

(...)

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.

(...)

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

CONCLUSIONES

CONSULTA 1. Clasificación de cuentas por cobrar como activo corriente y no corriente.

De conformidad con las consideraciones expuestas, la Norma de presentación de estados financieros señala que un activo se clasifica como corriente cuando, entre otros aspectos, la entidad espera realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. En este sentido, la clasificación de una cuenta por cobrar como corriente o no corriente será únicamente a efectos de la presentación de los estados financieros de la entidad.

Para el caso de las cuentas por cobrar dicha clasificación se efectuará de acuerdo con los plazos establecidos para el pago. Si en las condiciones de pago indicadas en los distintos actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de terceros, el plazo para realizar el pago es inferior a 12 meses, la entidad clasificará este activo como corriente.

Ahora bien, no es procedente su reclasificación como un activo no corriente aun cuando una vez realizada la evaluación de su recuperación se determine que esta será mayor a un año; por consiguiente, las cuentas por cobrar donde se haya pactado el pago en un plazo inferior a 12 meses se continuarán presentando como partidas corrientes y se medirán de conformidad con la Norma de cuentas por cobrar.

En todo caso, si desde el reconocimiento inicial se pacta que el pago se debe hacer en un plazo superior a 12 meses o posteriormente se renegocien las condiciones de pago con el tercero donde se pacte un plazo superior a un año, procederá su clasificación como partida no corriente.

CONSULTA 2. Tratamiento contable que se debe aplicar cuando producto de un acto administrativo se debe proceder con la cancelación de una cuenta por cobrar de vigencias anteriores.

Pregunta 1. Teniendo en cuenta la expedición de un acto administrativo que revoca el acto administrativo original de cobro, ¿cuál es el tratamiento contable que debe dársele a este?

De acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar, se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando entre otras razones, no se tenga probabilidad de recuperar los flujos financieros.

Tal es el caso de dos situaciones planteadas por la CAR: i) cuando la Corporación revoca el acto administrativo de cobro original, expedido en vigencias anteriores, al aceptar las reclamaciones de los usuarios teniendo en cuenta los argumentos técnicos, jurídicos y financieros presentados, sin haber recibido algún pago; y ii) cuando definitivamente no hay probabilidad de recuperación de las cuentas por cobrar por fallecimiento del deudor, liquidación de la sociedad deudora, imposibilidad de ubicar al deudor, no se identifican bienes objeto de embargo en la etapa de cobro coactivo o no se identifica adecuadamente al deudor.

Dado que la entidad no espera recibir los flujos financieros de dichas cuentas por cobrar deberá proceder con su baja en cuentas, para lo cual debitará la subcuenta 582423- Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y la subcuenta respectiva de la cuenta 1386- DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por el valor acumulado del deterioro, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR donde se encuentra el activo reconocido originalmente.

Respecto al tercer caso planteado en su consulta, iii) cuando la Corporación revoca el acto administrativo de cobro original, expedido en vigencias anteriores, al aceptar las reclamaciones de los usuarios teniendo en cuenta los argumentos técnicos, jurídicos y financieros presentados, el usuario realizó algún pago y, en consecuencia, la CAR está en la obligación de devolver los recursos recibidos; la CAR debitará la subcuenta 589301- Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En el momento que gire los recursos al usuario debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, si el deudor demanda a la entidad y solicita la devolución del dinero pagado, la CAR evaluará si la obligación es remota, posible o probable y realizará el registro

respectivo conforme a lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

Pregunta 2. ¿Puede considerarse contablemente, que el acto administrativo que revoca el acto administrativo original de cobro es la corrección de un error de vigencias anteriores, o por el contrario un hecho económico nuevo y sobreviniente que requiere su propio registro?

La entidad debe evaluar si la revocatoria de un acto administrativo de cobro surge como consecuencia de una omisión o inexactitud presentada en la información financiera de la entidad derivado 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.

Si luego de su evaluación la entidad determina que no se trata de una corrección de errores la entidad reconocerá este nuevo hecho económico aplicando el tratamiento contable descrito en la respuesta al punto anterior.

Si, por el contrario, la entidad cometió algún error al momento de reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar en periodos anteriores, deberá corregir tal error en el periodo en el que sea descubierto, ajustando el valor de las partidas afectadas por el mismo, cuya contrapartida será la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Pregunta 3. Impacto fiscal en las declaraciones de años anteriores, en los estados financieros de vigencias anteriores en lo referente a reexpresión y el principio de devengo.

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Así las cosas, la CGN no es competente para pronunciarse respecto al impacto fiscal en las declaraciones de años anteriores.

CONCEPTO No. 20241100031111 DEL 18-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Activos contingentes Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la cuenta por cobrar por devolución de transferencias condicionadas conforme al principio de devengo

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
 Profesional Universitario Contabilidad
 Instituto Departamental de Deportes de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010040502 del 06 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Actualmente Indeportes Antioquia viene reflejando los litigios y demandas a favor de la entidad en cuentas de orden y las va actualizando de acuerdo con la información reportada por la oficina asesora jurídica de la Entidad.

Nuestra consulta es la siguiente:

De las demandas y litigios a favor de la Entidad muchas de ellas ya se encuentran reconocidas como CUENTAS POR COBRAR DE DIFICIL RECAUDO y con su respectivo deterioro; ¿o se deben retirar su valor contablemente de esta cuenta contable y registrarlas en cuentas de orden (código contable 8.1.20)?

¿o se debe reconocer en cuentas de orden el valor deteriorado y el valor resultante del ajuste realizado por la entidad en virtud de su análisis.? Esto con el fin de reflejar el valor total de las pretensiones de la Entidad.

(...)

Radicado No.	DEMANDADO	Probabilidad	Fecha Probable de Fallo	Valor Pretensiones Indexadas	Saldo Cuentas del Activo	Saldo en Cuentas de Orden	OBSERVACIONES
5001333303320220000000	MUNICIPIO DE TURBO	Probable	2026	575,762,664	499,786,729	75,975,935	Convenio Interadministrativo No. 192 de 2018, Objeto; "Construcción graderías en la cancha de futbol Juan Guillermo Cuadrado, corregimiento" Nueva Colonia del Municipio de Turbo".

Así se está reflejando actualmente..."

Por medio de llamada telefónica el 30 de agosto de 2024, el doctor Fabián Darío Arango López amplía el contexto de la consulta indicando respecto al convenio interadministrativo No. 192 de 2018, que la entrega de los recursos realizada por Indeportes Antioquia al Municipio de Turbo fue reconocida como una transferencia condicionada, en tanto se señaló en el convenio que el municipio debería reintegrar la totalidad de los recursos en caso de incumplimiento; y posteriormente, al presentarse el incumplimiento se realizó la reclasificación del valor entregado a la cuenta por cobrar objeto de consulta.

De igual forma, señaló que previo al reconocimiento de la cuenta por cobrar no se suscribió el acta de liquidación del convenio, por lo cual se inició el proceso judicial donde se pretende que se liquide judicialmente el Convenio Interadministrativo No. 192 de 2018, y como consecuencia del incumplimiento del municipio se le ordene devolver los recursos, entre otras pretensiones.

Adicionalmente, el doctor Fabián Darío Arango López precisó que el valor contenido en el convenio es distinto al señalado en la demanda, porque por medio de esta se está solicitando el valor indexado, por lo que consulta, en caso de que haya sido correcto reconocer la cuenta por cobrar, si esos valores adicionales deben reconocerse como activos contingentes.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

"Artículo 99. Documentos que prestan mérito ejecutivo a favor del Estado. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor”.

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

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

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 en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

(...)

4.3. Devolución de transferencias o subvenciones

19. Cuando sea exigible la devolución de efectivo, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar por el valor a recibir.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, señala:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por la entidad en contra de un tercero o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, la entidad revelará el activo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del activo contingente, este se registrará debitando la subcuenta que

corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

El activo contingente se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de activos contingentes.

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en la Norma de gastos de transferencias y subvenciones, se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado; sobre tal transferencia la Norma señala que existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y, en caso de que no se usen o consuman como se especificó, se establezca que serán devueltos, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo.

Respecto a la devolución referida, la misma Norma indica que tratándose de efectivo, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar por el valor a recibir cuando sea exigible tal devolución.

Lo anterior, en línea con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, que dispone, sobre el momento del reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros, que este debe realizarse conforme al principio de devengo, el cual establece que todos los hechos económicos, incluyendo los derechos que surgen a favor de la entidad, se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

En este sentido, respecto al caso concreto se tiene que la obligación de devolver el efectivo de que trata su consulta aún no es exigible, por cuanto el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia se vio avocado a iniciar un proceso judicial con el objeto de que se liquide judicialmente el convenio interadministrativo celebrado con el municipio de Turbo

y se condene a dicho municipio a devolver los recursos indexados, entre otras pretensiones.

Así las cosas, el hecho de que el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia reclasificara el activo diferido a una cuenta por cobrar, corresponde a un error, en tanto el activo diferido debe permanecer reconocido hasta que la cuenta por cobrar deba reconocerse, lo cual ocurre cuando sea exigible la devolución, que para el caso concreto será cuando la sentencia judicial a favor de la entidad adquiera firmeza.

Por lo anterior, la entidad deberá corregir el error conforme a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores; para lo cual, debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del GRUPO 13-CUENTAS POR COBRAR. Si se ha reconocido en periodos anteriores un deterioro de la cuenta por cobrar, se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, respecto a los valores adicionales que la entidad pretenda mediante el proceso judicial, como es el caso de la indexación, las costas judiciales, la cláusula penal pecuniaria, entre otros; la entidad deberá realizar su reconocimiento contable conforme al numeral 1 del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

CONCEPTO No. 20241100033531 DEL 15-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Inviabilidad de realizar el reconocimiento contable de cuentas por cobrar previo al surgimiento de los derechos

Doctor

J. SALOMÓN CRUZ ZIRENE

Director General

Agencia de Educación Postsecundaria de Medellín – SAPIENCIA

Medellín, Colombia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010045702 del 06 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En abril de 2021, SAPIENCIA pagó una sanción por extemporaneidad impuesta por la DIAN, mediante el Pliego de cargos No 2021011030000063, a razón de la presentación extemporánea de la declaración de Ingresos y Patrimonio del año 2018, por valor de \$98.527.000. En ese mismo momento se causó un débito al grupo 13 Cuentas por Cobrar, cuenta contable 1384 Otras Cuentas por Cobrar, con tercero por determinar, ya que para ese momento y a la fecha no hay un tercero al que se le pueda imputar el cobro del recurso desembolsado por la Agencia.

Lo anterior, mientras se surtía el debido proceso, es decir, mientras al interior de la Agencia se llevaban a cabo los procesos disciplinarios correspondientes, de acuerdo con la investigación disciplinaria 01-2022 que determinaría el/los responsable/s contra los cuales se impondrían las sanciones disciplinarias y/o económicas a que hubiese lugar.

Al cierre de la vigencia 2023, la Oficina Asesora Jurídica de la Agencia de Educación Postsecundaria de Medellín informó que la investigación disciplinaria con radicado 01-2022 había agotado la etapa de instrucción y sería trasladada a la Procuraduría, de conformidad con el requerimiento realizado (mediante correo electrónico recibido el 19 de diciembre de 2023) en el radicado 202302007819.

El envío del expediente físico fue radicado en la Procuraduría el 9 de febrero de 2024, con la finalidad de que se surta la etapa de juzgamiento, de conformidad con el Acuerdo Directivo No. 31 de 2022 de Sapiencia.

A la fecha de cierre de los estados financieros, dado que el proceso no ha tenido un fallo que determine la responsabilidad disciplinaria de los funcionarios implicados en la investigación en mención, la partida continúa en la cuenta contable 1384 Otras Cuentas por Cobrar, con tercero por determinar”.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o

beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que el reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros debe realizarse conforme al principio de devengo, el cual establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, tratándose de derechos y de obligaciones, en el momento en que surjan, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

En el caso concreto se tiene que la DIAN impuso una sanción por extemporaneidad en contra de la entidad, por lo cual, cuando la respectiva sanción adquirió firmeza la entidad debió realizar el reconocimiento contable del pasivo y del gasto respectivo.

Ahora bien, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se

espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En este sentido, los derechos deben reconocerse como cuentas por cobrar en el momento en que surjan a la vida jurídica y estén en cabeza de la entidad, porque es en dicho momento en que se tiene un derecho del cual se espera la entrada de flujo financiero. Por lo que, el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar de que trata su consulta debe realizarse una vez se encuentre ejecutoriado el fallo del proceso disciplinario, siempre que la sanción impuesta en contra de los terceros en dicho proceso sancionatorio sea de carácter pecuniario.

Así las cosas, no es viable realizar el reconocimiento contable de cuentas por cobrar antes de que la entidad adquiriera el respectivo derecho. Por lo cual, el hecho de haber realizado el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar referida en su consulta corresponde a un error contable que deberá corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, en la que realizó el reconocimiento contable referido en la consulta.

CONCEPTO No. 20241100033981 DEL 21-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Clasificación de cuentas por cobrar como activo corriente y no corriente

Doctora
LIZBETH MARTÍNEZ FLÓREZ
 Profesional Especializado
 Municipio de Duitama
 Duitama, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047482 del 16 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente y en atención a auditoría realizada por la Contraloría General de Boyacá al Municipio de Duitama vigencia 2023, la cual se establece un hallazgo frente a la clasificación como activo corriente de las cuentas 1385 Cuentas por cobrar de difícil recaudo y 1386 Deterioro acumulado de cuentas por cobrar, el ente de control afirma:

`se constató que en las subcuentas de la cuenta 1305-Vigencia actual (Impuestos, retención en la fuente y anticipos de impuestos), reconocieron y revelaron un saldo corriente al final del periodo contable examinado por “932.834.000. En la cuenta 1311- Ingresos no tributarios, reconocieron un derecho por cobrar por la suma de \$1.559.936.209, en las subcuentas de la cuenta 1337-Transferencias por cobrar reportaron un saldo por \$5.646.054.079, en las subcuentas de la cuenta 1384-Otras cuentas por cobrar un saldo por \$2.303.483.274 y en la cuenta 1385-cuentas por cobrar de difícil recaudo la suma de \$8.387.855.110; valores que en su totalidad se clasificaron y reportaron en los informes y estados contables como ACTIVO CORRIENTE, dejando entrever que, el municipio poseía derechos por cobrar que podían ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza podían realizarse o consumirse, en un periodo no superior a un año, contado a partir de la fecha del estado contable básico (balance general), hecho que está alejado de la verdad, toda vez que, entre otras cuentas y subcuentas, se encuentran sumados el valor de las cuentas por cobrar de difícil recaudo, las cuales se

debieron clasificar como ACTIVO NO CORRIENTE; advirtiéndose por un lado, la inobservancia de los criterios técnicos que deben observarse para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, contenidos en la Resolución N° 533 de 2015, así como las disposiciones del Catálogo General de Cuentas incorporado al Marco Normativo para las entidades Gobierno por medio de la Resolución N° 620 de 2015 y por otro, las inconsistencias tanto en la información contenida y reportada en el Formato_202309_F06_ARG como en los informes y estados contables allegados a la Contraloría General de Boyacá como parte integral de la cuenta anual consolidada que trata la Resolución N° 494 de 2017. De este hecho se determina el HALLAZGO ADMINISTRATIVO N° 58, originado en el incumplimiento de los criterios técnicos que deben observarse para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, contenidos en la Resolución N° 533 de 2015, lo que posiblemente conllevará a que la autoridad competente inicie las acciones administrativas tendentes a investigar y de ser el caso, a sancionar la conducta de los servidores públicos que motivaron el incumplimiento de deberes en ejercicio de sus funciones, en atención a los señalado en el artículo 101 de la Ley 42 de 1993.

Además, se constató que el valor del deterioro estimado se reconoció de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, en la cuenta 1386-Deterioro acumulado de cuentas por cobrar, la cual al inicio del periodo examinado poseía un saldo de \$4.655.383.500 y en el transcurso de la vigencia se debitó por \$1.045.697.170 y se acreditó por la suma de \$3.665.841.782, para cerrar con un saldo de \$7.275.528.112, el cual de igual forma, se clasificó como SALDO CORRIENTE'

Por lo anterior se solicita concepto frente a la clasificación como Activo corriente o Activo no corriente de las cuentas 1385 Cuentas por cobrar de difícil recaudo y 1386 Deterioro acumulado de cuentas por cobrar”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...).

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

(...)

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. (...).

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

(...)

17. La entidad clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, en su ciclo normal de operación (este último es el tiempo que la entidad tarda en transformar entradas de recursos en salidas); b) mantenga el

activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo como de uso restringido únicamente cuando los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.

18. La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la Norma de presentación de estados financieros señala que un activo se clasifica como corriente cuando, entre otros aspectos, la entidad espera realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. En este sentido, la clasificación de una cuenta por cobrar como corriente o no corriente será únicamente a efectos de la presentación de los estados financieros de la entidad.

Para el caso de las cuentas por cobrar dicha clasificación se efectuará de acuerdo con los plazos establecidos para el pago. Si en las condiciones de pago indicadas en los distintos actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de terceros, el plazo para realizar el pago es inferior a 12 meses, la entidad clasificará este activo como corriente.

Ahora bien, no es procedente su reclasificación como un activo no corriente aun cuando una vez realizada la evaluación de su recuperación se determine que esta será mayor a un año; por consiguiente, las cuentas por cobrar donde se haya pactado el pago en un plazo inferior a 12 meses se continuarán presentando como partidas corrientes y se medirán de conformidad con la Norma de cuentas por cobrar.

En todo caso, si desde el reconocimiento inicial se pacta que el pago se debe hacer en un plazo superior a 12 meses o posteriormente se renegocien las condiciones de pago con el tercero donde se pacte un plazo superior a un año, procederá su clasificación como partida no corriente.

Por su parte, en relación con el deterioro de las cuentas por cobrar es importante resaltar que, en primer lugar, el deterioro no es un activo, sino una estimación que refleja una disminución del valor del activo, que para las cuentas por cobrar se evidencia en el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

En ese sentido la clasificación como corriente o no corriente dependerá del activo que originalmente se vea afectado por esta estimación, es decir, si la cuenta por cobrar fue clasificada como corriente y esta presenta pérdidas crediticias, el deterioro derivado de ella se clasificará como corriente y, por el contrario, si la cuenta por cobrar fue clasificada como no corriente y esta presenta pérdidas crediticias, el deterioro derivado de ella se clasificará como no corriente.

CONCEPTO No. 20241100035191 DEL 05-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las multas del Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana

Doctora
 BEATRIZ BARRERA CUCUNUBA
 Secretaria de Hacienda
 Aguazul, Casanare

En la consulta se señala:

“Se requiere tratamiento contable para la entidad territorial y para la Policía Nacional, en relación con las multas del código de policía recaudadas por el municipio, de las cuales se gira a la Policía Nacional el 15%.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la entidad territorial registra el recaudo como ingreso así:

13110202-Multas por Código de Policía Ley 1801-16 Multas código nacional de policía y convivencia - Multas generales 41100204-Multas Código de Policía ley1801-16

Y cuando se causa el pago el registro es el siguiente:

24031503-Transferencia Policía Nacional 15% Multas Código de Policía
 54239001-Transferencia Policía Nacional 15% multas código de policía

Es decir, causamos el pasivo del 15% a favor de la Policía. Sin embargo, presentamos todos los meses diferencias recíprocas con dicha entidad porque ellos lo están llevando a la cuenta 411002-MULTAS Y SANCIONES, como si correspondiera a una multa impuesta al Municipio, cuando solo es una transferencia por un valor recaudado”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1801 de 2016, por la cual se expide el Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, señala:

“ARTÍCULO 180. Multas. Es la imposición del pago de una suma de dinero en moneda colombiana, cuya graduación depende del comportamiento realizado, según la cual varía el monto de la multa. Así mismo, la desobediencia, resistencia, desacato, o reiteración del comportamiento contrario a la convivencia, incrementará el valor de la multa, sin perjuicio de los intereses causados y el costo del cobro coactivo.

Las multas se clasifican en generales y especiales.
(...)

PARÁGRAFO. Las multas serán consignadas en la cuenta que para el efecto dispongan las administraciones distritales y municipales, y se destinarán a proyectos pedagógicos y de prevención en materia de seguridad, así como al cumplimiento de aquellas medidas correctivas impuestas por las autoridades de policía cuando su materialización deba ser inmediata, sin perjuicio de las acciones que deban adelantarse contra el infractor, para el cobro de la misma.

En todo caso, mínimo el sesenta por ciento (60%) del Fondo deberá ser destinado a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad.

(...)

ARTÍCULO 185. Organización administrativa para el cobro de dineros por concepto de multas. Las administraciones distritales y municipales dispondrán de la estructura administrativa para el cobro y recaudo de dineros que por concepto de multas se causen” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 399 de 2011, por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana y los Fondos de Seguridad de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 9°. Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana - FONSET. De acuerdo con lo establecido en el artículo 119 de la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1998, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010, artículo 6°, todo municipio y departamento deberá crear un fondo cuenta territorial de seguridad y convivencia ciudadana, con el fin de recaudar los aportes y efectuar las inversiones de que trata la mencionada ley.

(...)

Artículo 10. Naturaleza jurídica y administración de los FONSET. Los FONSET son fondos cuenta y deben ser administrados como una cuenta especial sin personería jurídica. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1284 de 2017, por medio del cual se adiciona el Título 8 a la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1070 de 2015 “Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Defensa”, para reglamentar parcialmente el Código Nacional de Policía y Convivencia, señala:

“ARTÍCULO 2.2.8.4.1. Recaudo y administración del dinero por concepto de multas. Los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET), en cuenta independiente dispuesta por las administraciones distritales y municipales, distinta de aquella a la que ingresan los recursos a que se refiere la Ley 418 de 1997, modificada y prorrogada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006, 1421 y 1430 de 2010 y 1738 de 2014.

En cumplimiento del párrafo del artículo 180 de la ley 1801 de 2016, el sesenta por ciento (60%) de los recursos provenientes del recaudo por concepto de multas se destinará a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un cuarenta y cinco por ciento (45%) será para financiar programas, proyectos de inversión y actividades de cultura ciudadana, y un quince por ciento (15%) a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas, como elemento necesario para garantizar la prevención a través del recaudo y almacenamiento de información detallada, georreferenciada y en tiempo real del estado de las multas en todo el territorio nacional, lo cual constituye un instrumento imprescindible para el cumplimiento de su función legal. El cuarenta por ciento (40%) restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía.

(...)

PARÁGRAFO 2. Las administraciones distritales y/o municipales deberán transferir mensualmente el quince por ciento (15%) destinado a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas de que trata el presente artículo, dentro de los primeros diez (10) días de cada mes a la cuenta que para tal fin establezca la Policía Nacional” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

(...)

32. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

1.4.2. Medición

(...)

34. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Ley 1801 de 2016 y el Decreto 1284 de 2017, establecen que los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET) y se destinarán de la siguiente manera:

i) El 60% del total de los recursos a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un 15% serán transferidos mensualmente a la cuenta que establezca la Policía Nacional para la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas.

ii) El 40% restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía.

En este sentido, con el acto administrativo proferido por la autoridad de policía, siempre que contra este no proceda ningún recurso, la entidad territorial como administradora del FONSET reconocerá el 85% del valor liquidado mediante un débito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, el 15% con destino a la Policía Nacional, la entidad territorial lo registrará en cuentas de orden de control, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Simultáneamente, la entidad territorial informará a la Policía Nacional para que esta última realice el reconocimiento del derecho y el ingreso mediante un débito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, cuando el infractor cancele la multa, la entidad territorial reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por la totalidad de los recursos recibidos y un crédito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor que le pertenece, y un crédito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por el 15% que debe trasladar a la Policía Nacional.

Adicionalmente, la entidad territorial debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y

acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo por parte de la entidad territorial, la Policía Nacional debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos a la Policía Nacional, la entidad territorial debitará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la Policía Nacional reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por último, en relación con el informe de saldos por operaciones recíprocas por originarse el ingreso de un particular, no se presentan operaciones entre entidades públicas por concepto de ingresos, pero si se presentan operaciones recíprocas por concepto de cuentas por pagar y cuentas por cobrar.

En todo caso, es pertinente aclarar que la entidad territorial y la Policía Nacional deberán implementar los mecanismos que consideren pertinentes para promover el adecuado flujo de información entre dichas entidades, con el fin de que no se presenten diferencias en el reporte de operaciones recíprocas y se reconozcan oportunamente los diferentes hechos económicos.

CONCEPTO No. 20241100037621 DEL 19-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar a las EPS por concepto de incapacidades. Reconocimiento de deterioro del valor de cuentas por cobrar. Baja en cuentas de cuentas por cobrar. Reconocimiento de mayores y menores valores pagados por las EPS por concepto de incapacidades.

Doctores
 AGENCIA LOGÍSTICA DE LAS FUERZAS MILITARES
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100052252 del 13 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para el óptimo reconocimiento, deterioro y baja en cuentas de incapacidades de los funcionarios de la entidad se solicita amablemente la aclaración de los siguientes temas:

1. ¿Cual es el tratamiento contable a aplicar cuando la entidad debe reconocer un gasto por concepto de incapacidades?
2. ¿Cual es el tratamiento contable que debe aplicarse al momento de reconocer el deterioro de las cuentas por cobrar por concepto de incapacidades? y ¿Cual es el tratamiento contable de dicho deterioro en la vigencia actual y en vigencias anteriores a la hora de recibir el pago del deudor?
3. Cuando se imposibilita el recaudo de incapacidades por prescripción o por eventos adicionales ¿Cual es el tratamiento contable para generar la baja en cuentas de incapacidades sin deteriorar, deterioradas en la vigencia actual y de las incapacidades deterioradas en vigencias anteriores?

4. Cuando la entidad prestadora de servicios de salud que reconoce la incapacidad a la Agencia Logística de las Fuerzas Militares y consigna un mayor valor o un menor valor al reconocido en cuentas por cobrar ¿Cual es el tratamiento contable que debe aplicarse?"

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, señala:

"ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes".

El Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

"ARTÍCULO 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. (...)

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquellas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.

Serán de cargo de la respectiva administradora de riesgos profesionales (ARL), el valor de los aportes para los Sistemas de Seguridad Social en Salud y Pensiones que se causen durante los períodos de incapacidad originados por una enfermedad o accidente de carácter profesional, en la parte que de ordinario correspondería al aportante con trabajadores dependientes. En este evento, la ARP descontará del valor de la incapacidad el monto correspondiente a la cotización del trabajador dependiente.

(...)

PARAGRAFO 1o. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud serán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente" (subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

(...)

8. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo

cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, indica:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. ¿Cuál es el tratamiento contable a aplicar cuando la entidad debe reconocer un gasto por concepto de incapacidades?

Según lo dispuesto en el Decreto 780 de 2016 la entidad empleadora está a cargo de las prestaciones económicas correspondientes a los dos primeros días de incapacidad, por lo cual, para su reconocimiento contable, debitará la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y acreditará la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

A partir del tercer día de ausencia por incapacidad y hasta el día 180 donde se tiene un derecho de reembolso por parte de las EPS, la entidad debitará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

El pasivo se cancelará con el giro al funcionario y el derecho de cobro con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS.

PREGUNTA 2. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe aplicarse al momento de reconocer el deterioro de las cuentas por cobrar por concepto de incapacidades? y ¿Cuál es el tratamiento contable de dicho deterioro en la vigencia actual y en vigencias anteriores a la hora de recibir el pago del deudor?

De acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar, el deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Dado lo anterior, la entidad debitará la subcuenta 534790-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Ahora bien, si posterior al reconocimiento del deterioro de las cuentas por cobrar la EPS realiza el respectivo pago, la entidad aplicará el siguiente tratamiento contable según corresponda:

- Baja en cuentas de cuentas por cobrar deterioradas en el periodo actual

La entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Adicionalmente debitará la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta 534790-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

- Baja en cuentas de cuentas por cobrar deterioradas en periodos anteriores.

La entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Adicionalmente debitará la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR.

PREGUNTA 3. Cuando se imposibilita el recaudo de incapacidades por prescripción o por eventos adicionales ¿Cuál es el tratamiento contable para generar la baja en cuentas de incapacidades sin deteriorar, deterioradas en la vigencia actual y de las incapacidades deterioradas en vigencias anteriores?

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. Por lo tanto, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

Sin embargo, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyan saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación

objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; o v) se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento como activo.

En este sentido, el Procedimiento para la evaluación del control Interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar a las EPS cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces la entidad aplicará el siguiente tratamiento contable según corresponda:

-Cuentas por cobrar por incapacidades que no se encuentran deterioradas

La entidad debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

-Cuentas por cobrar por incapacidades deterioradas en el periodo actual y en periodos anteriores

La entidad debitará la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. La diferencia se registrará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, es importante resaltar que las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de aspectos relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la entidad para la recuperación de saldos.

En consecuencia, si una cuenta por cobrar reconocida inicialmente en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR cumple con alguna de las características descritas en el párrafo anterior, no sería adecuado mantenerla reconocida en dicha subcuenta y debería reclasificarse a la subcuenta 138590-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO.

PREGUNTA 4. Cuando la entidad prestadora de servicios de salud que reconoce la incapacidad a la Agencia Logística de las Fuerzas Militares y consigna un mayor valor o un menor valor al reconocido en cuentas por cobrar ¿Cuál es el tratamiento contable que debe aplicarse?"

En los casos en que se presenten mayores valores liquidados y consignados por la EPS, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del giro, y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor liquidado y registrado por la entidad y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la diferencia presentada, la cual configura una obligación de pago por devolución de saldos a la EPS.

Por su parte, en los casos en que se presenten menores valores liquidados y consignados por la EPS, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del giro, y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor transferido, subsistiendo un derecho de cobro por el saldo insoluto a cargo de la EPS por concepto de incapacidades.

CONCEPTO No. 20241100040831 DEL 12-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos que recibe un municipio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público como compensación por el impuesto predial de los territorios colectivos de comunidades negras

Señores
 ALCALDÍA ROBERTO PAYAN
 Roberto Payan, Nariño

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100056682 del 01 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Municipio de Roberto Payan percibe recursos del Ministerio de Hacienda y crédito público por concepto de Impuesto Predial Unificado como Compensación a territorios colectivos de comunidades negras con base en el artículo 255 de la ley 1753 de 2015, que dice:

ARTÍCULO 255. Compensación a territorios colectivos de comunidades negras. Con cargo al Presupuesto General de la Nación, a partir de la vigencia fiscal de 2017, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público girará anualmente a los municipios en donde existan territorios colectivos de comunidades negras al momento de entrar en vigencia la presente ley, las cantidades que equivalgan a lo que tales municipios dejen de recaudar por concepto del impuesto predial unificado, según certificación del respectivo tesorero municipal. Para efectos de dar cumplimiento a lo aquí dispuesto, la tarifa aplicable para los territorios colectivos de comunidades negras será la resultante del promedio ponderado de las tarifas definidas para los demás predios del respectivo municipio o distrito, según la metodología expedida por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC). El Gobierno Nacional definirá el esquema mediante el cual se iniciarán progresivamente los giros a las entidades territoriales previo estudio de las condiciones financieras y de entorno de desarrollo de cada municipio.

Los recursos por concepto de Compensación (sic) de impuesto Predial por comunidades negras (sic) han sido ya recaudados por la Entidad territorial, registrándose en la cuenta 410507 Impuesto Predial unificado, que es el objeto motivo de esta consulta, conocer si la cuenta contable utilizada es la correcta”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, indica:

“ARTÍCULO 255. Compensación a territorios colectivos de comunidades negras. Con cargo al Presupuesto General de la Nación, a partir de la vigencia fiscal de 2017, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público girará anualmente a los municipios en donde existan territorios colectivos de comunidades negras al momento de entrar en vigencia la presente ley, las cantidades que equivalgan a lo que tales municipios dejen de recaudar por concepto del impuesto predial unificado, según certificación del respectivo tesorero municipal. Para efectos de dar cumplimiento a lo aquí dispuesto, la tarifa aplicable para los territorios colectivos de comunidades negras será la resultante del promedio ponderado de las tarifas definidas para los demás predios del respectivo municipio o distrito, según la metodología expedida por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC). El Gobierno Nacional definirá el esquema mediante el cual se iniciarán progresivamente los giros a las entidades territoriales previo estudio de las condiciones financieras y de entorno de desarrollo de cada municipio” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, mediante concepto 20241100023111 del 08 de julio de 2024, la CGN se pronunció sobre el tratamiento contable que debe dar el MHCP al hecho económico del impuesto predial dejado de percibir por los municipios por parte de los resguardos indígenas certificados y no certificados, así como de los territorios colectivos de comunidades negras objeto de su consulta, el cual se adjunta a este concepto.

El concepto señala que, con la expedición en firme del acto administrativo que determina los montos a girar como compensación del pago del impuesto predial para el resguardo no certificado y los territorios colectivos de comunidades negras, el MHCP registrará la obligación como una subvención, mediante un débito en la subcuenta 542416-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

El mismo concepto menciona que, si bien la compensación está destinada al giro de recursos para los municipios, los beneficiarios finales del giro son los resguardos indígenas no certificados por cuanto la Nación, a través del MHCP, está asumiendo la deuda que estos tenían con el respectivo municipio, razón por la cual el gasto por subvención se realizará a nombre de los resguardos y la cuenta por pagar a nombre del municipio.

CONCLUSIONES

Según lo estipulado en el artículo 255 de la Ley 1753 de 2015, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) girará anualmente a los municipios en donde existan territorios colectivos de comunidades negras las cantidades que equivalgan a lo que tales municipios dejen de recaudar por concepto del impuesto predial unificado.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero cuyas partidas incluyen los derechos originados en transacciones sin contraprestación. Asimismo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación contempla que hacen parte de este tipo de ingresos aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros, para el caso, el cobro de impuestos.

Con base en las disposiciones legales citadas, en los criterios de reconocimiento de las cuentas por cobrar y de los ingresos de transacciones sin contraprestación y en el concepto dirigido al MHCP, el municipio deberá efectuar los siguientes registros contables:

Con la expedición en firme del acto administrativo que determina los montos a cobrar al MHCP como compensación del pago del impuesto predial para los territorios colectivos de comunidades negras, el municipio registrará el derecho y el ingreso mediante un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, a nombre del MHCP, y un crédito en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS, a nombre de los territorios colectivos de comunidades negras.

Lo anterior dado que, si bien la compensación está destinada al giro de recursos para los municipios, los beneficiarios finales del giro son los territorios colectivos de comunidades negras por cuanto la Nación, a través del MHCP, está asumiendo la deuda que estos tenían

con el respectivo municipio, razón por la cual el ingreso por impuesto predial se realizará a nombre de los territorios colectivos de comunidades negras y la cuenta por cobrar a nombre del MHCP.

Ahora bien, con el recaudo de los recursos, el municipio debitará la subcuenta 130507- Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20241100041461 DEL 19-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable del recaudo y pago de las estampillas departamentales del Departamento de Santander por parte de los agentes retenedores y sujetos recaudadores

Doctora
ÁNGELA PATRICIA HERNÁNDEZ REYES
 Dirección Técnica de Contabilidad
 Departamento de Santander
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010061092 del 26 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Las entidades descentralizadas realizan la declaración mensual de estampillas al Departamento de Santander y esta transacción genera una cuenta por pagar por parte de las entidades y una cuenta por cobrar del departamento. Algunas entidades reportan en el informe de operaciones recíprocas la cuenta 2407 con el código CHIP del departamento.

Consulta:

1. ¿Cuál es el procedimiento contable correcto por parte de las dos entidades teniendo en cuenta que el valor de las estampillas corresponde a los valores retenidos a sus contratistas, es decir la estampilla no es una contribución de la entidad descentralizada (Hospitales) sino de una cantidad indeterminada de terceros que aportaron la contribución a través de estas entidades y fueron pagadas al Departamento de Santander en el mes siguiente?

2. ¿Los saldos de las cuentas que se generan por esta transacción deben ser reportados en el informe de operaciones recíprocas, teniendo en cuenta que corresponde a saldos de terceros que se desconocen, aun cuando el pago lo hace una entidad recíproca y adicional

a pesar que SI constituye un ingreso para el departamento NO es un gasto para la entidad recíproca?"

En comunicación telefónica del 11 de diciembre de 2024, la doctora Angela Patricia Hernández Reyes, confirma que las estampillas relacionadas en la consulta corresponden a Estampilla Pro hospitales departamentales, Pro bienestar del adulto mayor, Pro UIS, Pro electrificación rural y Pro cultura.

CONSIDERACIONES

La Ordenanza No 077 de 2014, por medio de la cual se expide el Estatuto Tributario del Departamento de Santander, señala:

“CAPÍTULO X

ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES

DISPOSICIONES GENERALES

(...)

ARTÍCULO 204. SUJETO ACTIVO. Es el Departamento de Santander, quien tendrá todas las competencias en términos de administración y gestión del tributo.

ARTÍCULO 205. SUJETO PASIVO. Son sujetos pasivos de las estampillas, las personas naturales o jurídicas del derecho público o privado, con ánimo de lucro o sin él, que realicen los hechos generadores de las diferentes estampilla, ya sea que lo hagan directamente o en calidad de partícipes de formas asociadas tales como las uniones temporales o consorcios, o patrimonios autónomos.

(...)

ARTÍCULO 208. CAUSACIÓN DE LAS ESTAMPILLAS Y DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE. Las Estampillas Departamentales reguladas en este Estatuto se causan con la verificación del hecho generador.

(...)

ARTÍCULO 210. OBLIGADOS AL RECAUDO Y AGENTES DE RETENCIÓN. Son obligados de manera directa a retener, liquidar y recaudar las estampillas departamentales, todas las entidades de la Administración Pública enunciadas en la Ley 489 de 1998 que sean de nivel departamental y municipal dentro de la jurisdicción del Departamento de Santander, así como las áreas metropolitanas, las que se incluyen para efectos de las estampillas,

exclusivamente como entidades descentralizadas del orden departamental a fin de determinar los elementos de la obligación tributaria.

Entre ellas se encuentran las autoridades competentes de la administración departamental, municipal, tesorerías, entidades descentralizadas, establecimientos públicos, unidades administrativas especiales con o sin personería jurídica, colegios, hospitales, empresas de servicios públicos, ya sean públicas o mixtas, la Universidad Industrial de Santander (en relación a la estampilla PRO UIS), el Instituto Universitario de la Paz y las Unidades Tecnológicas de Santander y demás entidades designadas o autorizadas que mediante resolución establezca la Secretaria de Hacienda Departamental para tal fin.

(...)

ARTÍCULO 212. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO. El periodo de declaración de las estampillas será mensual, los sujetos recaudadores y/o agentes retenedores deberán presentar la declaración con pago simultaneo dentro de los (15) días siguientes al vencimiento de cada periodo gravable, en los formularios y en las entidades financieras determinadas por la administración departamental. Esta declaración se entenderá como no presentada sin el pago de la totalidad del tributo.

(...)

ARTÍCULO 213. RECAUDO. El recaudo de los ingresos provenientes de las Estampillas Departamentales se hará por intermedio de la Tesorería General del Departamento de Santander y los agentes de retención, quienes girarán estos recursos en las condiciones y términos establecidos en la presente Ordenanza.

(...)

ESTAMPILLA DEPARTAMENTAL

PRO-HOSPITALES DEPARTAMENTALES

ARTÍCULO 234. LEY AUTORIZADORA. Ley 645 de 2001.

(...)

ESTAMPILLA DEPARTAMENTAL

PRO-CULTURA

ARTÍCULO 240. LEY AUTORIZADORA. Ley 666 de 2001. Autorícese la emisión de la Estampilla Pro – Cultura Departamento de Santander, cuyo producido se destinará a proyectos acorde con los planes nacionales y locales de cultura.

(...)

ESTAMPILLA

PRO BIENESTAR DEL ADULTO MAYOR

ARTÍCULO 249. LEY AUTORIZADORA. Ley 1276 de 2009” (Subrayado fuera del texto).

La Ordenanza 022 de 2016, por medio de la cual se ordena la emisión de la estampilla Pro-Universidad Industrial de Santander creada mediante Ley 85 de 1993 y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO CUARTO. RECAUDO. El recaudo de los ingresos provenientes del uso de la Estampilla Pro-Universidad Industrial de Santander se hará a través de la Tesorería del Departamento de Santander.

PARÁGRAFO PRIMERO. El Departamento podrá suscribir convenios con las tesorerías de los Municipios y de los entes descentralizados para el expendio y recaudo de la Estampilla Pro-Universidad Industrial de Santander.

PARÁGRAFO SEGUNDO. Las tesorerías de las entidades beneficiarias quedan autorizadas para el recaudo de la Estampilla Pro-Universidad Industrial de Santander.

ARTÍCULO QUINTO. Mensualmente la Tesorería Departamental girará a las tesorerías de las Instituciones de Educación Superior beneficiadas con la presente Ordenanza, los valores recaudados por concepto de Estampilla Pro- Universidad Industrial de Santander, en la cuantía indicada en la distribución establecida por la ley” (Subrayado fuera del texto).

La Ordenanza 033 de 2017, por medio de la cual se renueva la emisión de la estampilla Pro-Electrificación Rural creada mediante la Ley 23 de 1986, modificada parcialmente por la Ley 1059 de 2006 y la Ley 1845 de 2017 y se modifica parcialmente la Ordenanza 077 de diciembre 23 de 2014, Estatuto Tributario Departamental y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 4. SUJETO ACTIVO. Será sujeto activo de la Estampilla Pro-Electrificación rural el Departamento de Santander, quien tendrá todas las competencias en términos de administración, cobro y gestión del tributo.

(...)

ARTÍCULO 9. RECAUDO. El recaudo de los ingresos provenientes del uso de la Estampilla Pro-Electrificación rural se hará por intermedio de la Dirección Técnica de Tesorería u oficina que haga sus veces de la Secretaria de Hacienda del Departamento de Santander, y de los agentes de retención, establecidos en el artículo 210 de la Ordenanza 077 de 2014, o de la norma que la modifique, sustituya o derogue; quienes giraran estos recursos en las condiciones y términos establecidos en la Ordenanza 077 de 2014 o la norma que la adicione, modifique o sustituya” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ordenanza N° 077 de 2014, por la cual se expide el Estatuto Tributario del Departamento de Santander, el sujeto activo de las estampillas departamentales es el Departamento de Santander y las entidades de la Administración Pública enunciadas en la Ley 489 de 1998 que sean de nivel departamental y municipal dentro de la jurisdicción del Departamento y las áreas metropolitanas son los obligados de manera directa a retener, liquidar y recaudar las estampillas departamentales, entre las cuales se encuentran, las autoridades competentes de la administración departamental, municipal, tesorerías, entidades descentralizadas y hospitales.

Así mismo, establece que las estampillas departamentales se causan con la verificación del hecho generador y cuando el recaudo se realice a través de la retención en la fuente, esta se practicará sobre cada pago o abono. Adicionalmente, señala que el periodo de declaración de las estampillas será mensual, por lo tanto, los sujetos recaudadores y/o agentes retenedores deberán presentar la declaración con pago simultáneo dentro de los (15) días siguientes al vencimiento de cada periodo gravable, en los formularios y en las entidades financieras determinadas por la administración departamental.

Teniendo en cuenta lo anterior, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Pregunta 1. Tratamiento contable del recaudo y pago de las estampillas departamentales del Departamento de Santander por parte de los agentes retenedores y sujetos recaudadores.

La entidad contable pública que actúa como agente retenedor en el cobro de las estampillas departamentales, debe cumplir con las obligaciones formales que establece la normativa vigente, por tanto, los valores retenidos y recaudados en cumplimiento del hecho generador, deberán ser registrados mediante un crédito en la subcuenta 243690-Otras retenciones de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Ahora bien, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el Departamento de Santander reconocerá el ingreso en el periodo correspondiente, mediante un débito de la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410576-Estampillas de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el pago de la declaración por parte del agente retenedor, este último reconocerá un débito en la subcuenta 243690-Otras retenciones de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Departamento debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

En caso de que los recursos de la estampilla sean recaudados por entidades autorizadas diferentes al Departamento, este debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS. Por su parte, la entidad recaudadora debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Posteriormente, con el giro de los recursos por parte de la entidad recaudadora al Departamento, la entidad debitará la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Departamento debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con el acto administrativo que reconoce la obligación de transferir los recursos a las entidades beneficiarias de la estampilla, el departamento debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, generando una operación recíproca con la entidad beneficiaria.

A su vez, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Pregunta 2. Las operaciones que se reportarán como recíprocas en el recaudo y pago de las estampillas departamentales corresponden a la obligación de los agentes de retención o sujetos recaudadores y los derechos del Departamento de Santander.

Es preciso señalar, que los descuentos generados en el pago a los contratistas por concepto de estampillas no corresponden a un gasto para la entidad agente de retención o sujeto recaudador, toda vez que en el momento en que se detraen los recursos al beneficiario del pago por la ejecución de su contrato, se genera un pasivo en favor del Departamento de Santander, pero este no constituye una operación recíproca.

Para el caso de su consulta, las reglas de eliminación a septiembre de 2024, establecen que se genera operación recíproca entre la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y la cuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, es decir, la operación recíproca existirá en el momento de la declaración y pago de los recursos por estampillas cuando el agente recaudador no es el Departamento, como sujeto activo.

CONCEPTO No. 20241100041761 DEL 23-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Cuentas que se reportan de los recursos asignados del Sistema General de Participaciones FONPET

Doctor
 JEISSON RODRÍGUEZ FLÓREZ
 Secretario de Hacienda y del tesoro municipal
 Municipio de Morales
 Morales, Bolívar

Con el propósito de atender la pregunta trasladada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y radicada con el N° 2024001006264 del 19 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Con respecto a la asignación SGP Fonpet, "cuáles cuentas contables se deben afectar para ser informadas en CGN y operaciones recíprocas".

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe las siguientes cuentas así:

1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. "Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en activos monetarios procedentes de transacciones sin contraprestación, que están relacionados, entre otros, con el Sistema General de Participaciones, el Sistema General de Regalías y el Sistema General de Seguridad Social en Salud"

4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. "Representa el valor de los activos monetarios obtenidos por la entidad por concepto de las transferencias procedentes de la

Nación, los cuales están orientados a financiar los servicios a su cargo, tales como los servicios de salud, educación, agua potable y saneamiento básico”.

CONCLUSIONES

Con base en las descripciones de las cuentas referidas en las consideraciones, el registro contable de la asignación de los recursos del Sistema General de Participaciones se efectúa mediante un débito en la subcuenta 133706-Sistema General de Participaciones - Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 440820- Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 4408- SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

De esta manera, estas cuentas serán las cuentas a reportar en las operaciones recíprocas de la entidad, que corresponderán a las reglas 8 y 41 de las reglas de eliminación establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Cabe resaltar la importancia de mantener un adecuado flujo de información entre las entidades involucradas, en cada uno de los momentos de reconocimiento de la información; de manera que, el registro contable aplicado por cada una de ellas coincida con los parámetros establecidos y así evitar disparidades en la información presentada en sus estados financieros y en los reportes de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20241100041771 DEL 23-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Activos y pasivos contingentes Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Revelación contable de activos contingentes por las demandas impetradas por la entidad en contra de terceros. Tratamiento contable de los procesos ejecutivos.

Doctora
 DIANA DÍAZ AGON
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100058202 del 12 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Los derechos litigiosos son un activo?

¿Los derechos litigiosos en un ejecutivo cuando hay orden de seguir adelante son un activo? ¿Qué tipo de activo?

En procesos ejecutivos, con orden de seguir adelante la ejecución que llevan más de 10 años, se analiza su cesión a CISA, en virtud del artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, que modificó el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, en el sentido de ordenar a las entidades del orden nacional transferir a CISA, los activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones, de la siguiente manera:

ARTÍCULO 330. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:
Artículo 238. Movilización de activos. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S. A (CISA), a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a

entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley”.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 297. TÍTULO EJECUTIVO. Para los efectos de este Código, constituyen título ejecutivo:

1. Las sentencias debidamente ejecutoriadas proferidas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, mediante las cuales se condene a una entidad pública al pago de sumas dinerarias.
2. Las decisiones en firme proferidas en desarrollo de los mecanismos alternativos de solución de conflictos, en las que las entidades públicas queden obligadas al pago de sumas de dinero en forma clara, expresa y exigible.
3. Sin perjuicio de la prerrogativa del cobro coactivo que corresponde a los organismos y entidades públicas, prestarán mérito ejecutivo los contratos, los documentos en que consten sus garantías, junto con el acto administrativo a través del cual se declare su incumplimiento, el acta de liquidación del contrato, o cualquier acto proferido con ocasión de la actividad contractual, en los que consten obligaciones claras, expresas y exigibles, a cargo de las partes intervinientes en tales actuaciones.
4. Las copias auténticas de los actos administrativos con constancia de ejecutoria, en los cuales conste el reconocimiento de un derecho o la existencia de una obligación clara, expresa, y exigible a cargo de la respectiva autoridad administrativa. La autoridad que expida el acto administrativo tendrá el deber de hacer constar que la copia auténtica corresponde al primer ejemplar”.

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-454 de 12 de junio de 2002, Magistrado Ponente Alfredo Beltrán Sierra, se pronunció acerca de la finalidad del proceso ejecutivo, en los siguientes términos:

“4.1. El proceso ejecutivo en general tiene por finalidad obtener la plena satisfacción de una prestación u obligación a favor del demandante y a cargo del demandado; se trata, como lo han definido los doctrinantes de una pretensión cierta pero insatisfecha, que se caracteriza porque no se agota sino con el pago total de la obligación” (Subrayado fuera de texto).

La Sección Primera del Consejo de Estado en Auto del 12 de julio de 2018, Consejera Ponente María Elizabeth García González, advierte que:

“(…) el proceso ejecutivo es un instituto jurídico procesal idóneo para garantizar el ejercicio libre y eficaz de los derechos respecto de los cuales no hay duda que le pertenecen a una persona, incluso mediante el uso de la facultad coercitiva de la rama jurisdiccional del poder público.

En otras palabras, el proceso ejecutivo es una herramienta por medio de la cual el ordenamiento jurídico le brinda a los asociados la posibilidad de hacer efectivo el derecho material o sustancial del que son titulares, como una manifestación del compromiso del Estado colombiano en la consecución de sus fines esenciales”. (Subrayado fuera de texto).

La Sección Tercera, Subsección C, de la misma Corporación en sentencia con radicado No. 62946 del 28 de octubre de 2019, Consejero Ponente Jaime Enrique Rodríguez Navas, presenta que:

“El proceso ejecutivo derivado de un acto administrativo emanado de una autoridad pública, comparte con la acción ejecutiva propiamente dicha los elementos para su procedencia, entre los cuales el principal es la existencia de un título ejecutivo o documento base de ejecución, como instrumento para hacer efectiva una obligación clara, expresa y exigible sobre cuya existencia no cabe duda’.

(…)

2.5.- Así mismo, esta Sección ha precisado que el o los documentos que den cuenta de la existencia de una obligación deben ser auténticos y emanar del deudor o de su causante. La obligación contenida debe ser: (i) expresa, por lo que '[...] deben constar, en forma nítida, en primer término, el crédito del ejecutante y, en segundo término, la deuda del ejecutado; tienen que estar expresamente declaradas estas dos situaciones sin que, para ello, sea necesario acudir a lucubraciones o suposiciones'; (ii) clara, es decir, 'cuando aparece fácilmente determinada en el título; debe ser fácilmente inteligible y entenderse en un solo sentido' y, cuando se trate de obligaciones dinerarias, estas deben 'ser líquidas o liquidables por simple operación aritmética'; y (iii) exigible, 'por no estar pendiente de un plazo o condición'.

2.7.- Así lo expuesto, es claro que el título ejecutivo como el medio para hacer efectiva una obligación clara, expresa y exigible, debe acreditarse desde el momento mismo de la radicación de la demanda” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable”.

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar”.

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, dispone:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por la entidad en contra de un tercero o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, la entidad revelará el activo contingente.

(...)

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

(...)

2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

Para las obligaciones reconocidas por la entidad sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1 ¿Los derechos litigiosos son un activo?

Cuando la entidad interpone demandas en contra de terceros, con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje respectivo, debe revelar un activo contingente en cuentas de orden.

De conformidad con lo señalado en la Norma de activos y pasivos contingentes, los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, en tanto un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

De acuerdo con lo anterior, los derechos litigiosos no cumplen con la definición de activos para ser reconocidos como tales en los estados financieros, sino que, en atención a su naturaleza posible con cierto grado de incertidumbre, se revelan en cuentas de orden.

Pregunta 2 ¿Los derechos litigiosos en un ejecutivo cuando hay orden de seguir adelante son un activo? ¿Qué tipo de activo?

La jurisprudencia colombiana ha señalado que el proceso ejecutivo es una herramienta por medio de la cual el ordenamiento jurídico le brinda la posibilidad a todas las personas naturales y jurídicas, entre otros sujetos que pueden ser parte en dichos procesos, de hacer efectivo el derecho material o sustancial del que sean titulares, como una manifestación del compromiso del Estado colombiano en la consecución de sus fines esenciales.

Lo anterior, se traduce en que previo al inicio de un proceso ejecutivo, la respectiva entidad debe ser titular de un derecho o de una obligación que sea clara, expresa y exigible sobre cuya existencia no haya duda.

En este sentido, y teniendo en cuenta que conforme a lo señalado por el principio de Devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, previo al inicio de los procesos ejecutivos la entidad debió haber reconocido contablemente las cuentas por cobrar o los pasivos correspondientes, dependiendo de si el proceso ejecutivo es impetrado por la entidad o en contra de esta.

De allí que el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, señale que para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales estas inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar; y para las obligaciones reconocidas por la entidad sobre las cuales los deudores inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma de pasivo que corresponda.

Así las cosas, respecto a su inquietud se precisa que la cuenta por cobrar cuyo pago se pretende mediante el proceso ejecutivo es un activo para la entidad.

CONCEPTO No. 20241100041991 DEL 26-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la Estampilla Universidad de Antioquia y Estampilla ProUniversidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia

Doctor
 CARLOS ANDRÉS ESPINAL
 Contador
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100058502 del 14 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“A. Antecedentes

La ‘Estampilla: la Universidad de Antioquia de cara al tercer siglo de labor’ nació con la Ley 122 del 11 de febrero de 1994 como un tributo o impuesto que asumen los municipios y empresas de Antioquia que quieran acogerse a este recaudo por el fortalecimiento del proyecto educativo, social y cultural más importante del departamento en toda su historia. (...)

(...)

La Ordenanza N° 41 del 16 de diciembre de 2020, por medio de la cual se establece el estatuto de rentas del Departamento de Antioquia, modificada por la Ordenanza N° 20 del 26 de agosto de 2022, establece:

(...)

Por su parte, la estampilla ‘Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia’ es una contribución parafiscal con destinación específica para el

fortalecimiento de las 32 universidades Públicas, creada por la Ley 1697 de 2013, vigente desde el 20 de diciembre del 2013, fecha en que fue sancionada.

Le corresponde a las entidades del orden nacional definidas por el artículo 2° de la Ley 80 de 1993, incluidas las empresas industriales y comerciales del Estado y las empresas de economía mixta, practicar las retenciones a todo contrato de obra, conexos al contrato de obra (diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definición en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.) y sus adiciones en dinero cualquiera que sea la modalidad de pago; así como el transferir estos recursos al Fondo Nacional de las Universidades Estatales, administrado por el Ministerio de Educación Nacional. Los valores recaudados por este concepto se destinan a la construcción, adecuación y modernización de la infraestructura universitaria, apoyo a la investigación y apoyo a los programas de Bienestar Universitario.

(...)

B. Consideraciones y consulta

Actualmente, la Universidad de Antioquia aplica lo estipulado en el Concepto 20231100026991 para el reconocimiento contable de los recursos recibidos tanto por la estampilla 'la Universidad de Antioquia de cara al tercer siglo - (Estampilla UDEA)' como por la estampilla 'Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia', es decir, en las cuentas contables 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sin embargo, las entidades recaudadoras de la Estampilla UDEA, diferentes al Departamento de Antioquia, reconocen este recurso en la cuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, lo que ocasiona diferencias en el reporte trimestral de operaciones recíprocas a la Contaduría General de la Nación.

Derivado de esta situación, la Universidad de Antioquia requiere claridad sobre los registros contables tanto de la Institución como de cada uno de los participantes relacionados con el recaudo y transferencia de los recursos de la Estampilla UDEA y la Estampilla 'Pro Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia'.

Adicionalmente, por comunicación vía correo electrónico del 16 de diciembre de 2024, el doctor Carlos Andrés Espinal señaló que la Asamblea Departamental de Antioquia aprobó la Ordenanza 10 de 1994, autorizando a los concejos municipales a hacer uso de la estampilla. Razón por la cual, varios municipios han aprobado su uso, incluyendo Medellín, Bello, La Estrella, Copacabana, Girardota, Barbosa, Rionegro, El Carmen de Viboral, La Ceja, Andes, Jardín, Santa Fe de Antioquia, Yarumal, Amalfi, Cauca, Puerto Berrío, Apartadó, Chigorodó y Carepa. En este sentido, según los acuerdos suscritos desde el proceso de Gestión de Facturación y Cartera, el departamento realiza el recaudo y

legalización de recursos (emisión de cuentas de cobro), conforme con los giros realizados por las entidades recaudadoras de forma periódica.

CONSIDERACIONES

En relación con la estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, la Ley 1697 de 2013, dispone:

“Artículo 2°. Naturaleza jurídica. La estampilla “Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia” es una contribución parafiscal con destinación específica para el fortalecimiento de las universidades estatales y que será administrada directamente por el ente autónomo en cuyo favor se impone el tributo.

(...)

Artículo 5°. Hecho generador. Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2° de la Ley 80 de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, (...)

Artículo 6°. Sujeto pasivo. El tributo estará a cargo de la persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que funja como contratista en los negocios jurídicos a que se refiere el artículo anterior.

Artículo 7°. Sujeto activo. Como acreedor de la obligación tributaria del sujeto pasivo, determinado en el artículo 6° de la presente ley, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) será el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria creada por esta ley. (...)

(...)

Artículo 10. Recaudo. Créese el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia como una cuenta especial sin personería jurídica y con destinación específica, manejada por el Ministerio de Educación Nacional, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística con fines de interés público y asistencia social para recaudar y administrar los recursos provenientes de la Estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia. (...)

(...)

Artículo 12. Control. Las universidades estatales en ejercicio de las funciones que le son propias, según su autonomía, implementarán un sistema de administración de los recursos provenientes del Fondo Nacional de las Universidades Estatales, respecto de los cuales la Contraloría General de la República ejercerá el correspondiente control fiscal. El Ministerio de Educación Nacional, a través del Fondo Nacional de las Universidades Estatales, deberá trasladar los recursos de la estampilla a las cuentas de las universidades estatales

semestralmente de acuerdo con la distribución definida en el artículo 3° de la presente ley y la resolución expedida por el Ministerio de Educación Nacional para tal efecto. El incumplimiento de esta obligación generará las responsabilidades disciplinarias, fiscales y penales correspondientes. (...)" (Subrayados fuera de texto)

En relación con la estampilla Universidad de Antioquia, la Ordenanza 41 de 2020, por medio de la cual se establece el estatuto de rentas del Departamento de Antioquia, señala:

“TÍTULO II

ESTAMPILLA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

ARTÍCULO 283. SUJETO ACTIVO. El Departamento de Antioquia, es el sujeto activo de la Estampilla Universidad de Antioquia que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

ARTÍCULO 284. SUJETO PASIVO. Los sujetos pasivos de la Estampilla Universidad de Antioquia serán los siguientes:

1. Las personas naturales o jurídicas que soliciten la señalización de que trata el artículo 19 de la presente Ordenanza para los productos sometidos al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o a la participación porcentual en el monopolio de licores destilados.

2. La Licorera Oficial o Departamental, que solicite tornaguía de tránsito local para productos sometidos al impuesto al consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares o a la Participación Porcentual en el Monopolio de Licores Destilados.

(...)

ARTÍCULO 285. HECHO GENERADOR. La Estampilla Universidad de Antioquia recae sobre:

(...)

ARTÍCULO 289. CAUSACIÓN, DECLARACIÓN Y PAGO. (...) Los sujetos pasivos cumplirán con la obligación de declarar y pagar la Estampilla Universidad de Antioquia ante la Subsecretaría de Ingresos o en las entidades financieras autorizadas para tal fin, una vez se expida el acta de elementos de señalización para los productos sometidos al impuesto al consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares o a la Participación Porcentual en el Monopolio de Licores Destilados.

La Licorera Oficial o Departamental, cumplirá quincenalmente con la obligación de declarar y pagar la Estampilla Universidad de Antioquia, ante la Subsecretaría de Ingresos o en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los cinco (5) días calendario siguiente al vencimiento de cada período gravable.

(...)

ARTÍCULO 291. TRANSFERENCIA. La transferencia del valor recaudado por concepto de la Estampilla Universidad de Antioquia, se efectuará mediante giro bimestral de la Tesorería General del departamento a la Universidad de Antioquia, el mismo día que corresponde al IVA por licores.

(...)

ARTÍCULO 295. Se autoriza a los Concejos Municipales del Departamento de Antioquia, para que dispongan del uso de la estampilla con destino a las inversiones de la Universidad de Antioquia. La tarifa aplicable no podrá exceder el 2% del hecho sujeto al uso de la estampilla." (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

(...)

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

4.2. Medición

14. Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo, o por el valor de la obligación que surja en la ejecución del contrato o convenio” (Subrayado fuera del texto).

Mediante concepto con radicado CGN N° 20231100026991 del 15 de septiembre de 2023, dirigido a la doctora Luz Aydé Correa Aguirre, Directora de Contabilidad de la Gobernación de Antioquia, sobre el reconocimiento de la Estampilla Universidad de Antioquia, la Estampilla Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, la Estampilla Pro Desarrollo de la Institución Universitaria de Envigado (I.U.E) y la Estampilla Pro Desarrollo de la Institución Universitaria Digital de Antioquia IU-Digital:

“Considerando lo anterior y las definiciones dadas por la Corte Constitucional en las Sentencias C-465 de 1993, C-557 de 1995 y C-278 de 2019, respecto a impuestos y tasas, se concluye que las estampillas mencionadas en su consulta cumplen con las características para darle el tratamiento contable como impuestos para el Departamento, puesto que i) son una prestación de naturaleza unilateral, impuesta por el departamento, ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente; iii) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del departamento; iv) su pago es obligatorio y

vi) el departamento dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva. Además, en su reglamentación señalan los elementos del tributo, estos son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, tarifa, base gravable y hecho generador”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas damos respuesta a sus inquietudes así:

1. Tratamiento contable de la estampilla Universidad de Antioquia

- Reconocimiento del ingreso por parte del sujeto activo

Con las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los sujetos pasivos por concepto de la Estampilla Universidad de Antioquia, el departamento reconocerá el ingreso por este concepto mediante un débito en la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410576-Estampillas de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

- Reconocimiento del recaudo de la estampilla

Cuando los recursos sean recaudados por el departamento, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

Ahora bien, si los recursos son recaudados por agentes recaudadores, como es el caso de los municipios que dispongan del uso de la estampilla con destino a las inversiones de la Universidad de Antioquia, estos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Por su parte, con la información que le entregue el agente recaudador, el departamento debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS. El saldo de la subcuenta 240722-Estampillas será recíproco con el saldo de la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros.

Con la entrega de los recursos al departamento, los agentes recaudadores debitarán la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el departamento debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si fueron recaudados inicialmente por un agente recaudador.

- Reconocimiento de la obligación de transferir los recursos por parte del Departamento a la Universidad

Con el acto administrativo que reconoce la obligación de transferir los recursos a la universidad de Antioquia, el departamento debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la universidad debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Las subcuentas de transferencias por cobrar y por pagar, así como los ingresos y gastos por transferencias se deben reportar como operación recíproca entre el departamento y la universidad.

- Giro de los recursos a la Universidad

Con el giro de los recursos a la universidad, el Departamento de Antioquia debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la universidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2. Tratamiento contable Estampilla ProUniversidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia

De acuerdo con el artículo 7 de la ley 1697 de 2013 que crea la estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, las universidades estatales son las beneficiarias en el porcentaje correspondiente según lo establecido en el artículo 8 de la mencionada ley. En este sentido, se presentan los siguientes hechos económicos:

- Expedición de la resolución de distribución de los recursos a cada universidad beneficiaria

En el momento en que el MEN a través del Fondo Nacional de las Universidades Estatales expida la resolución de distribución de los recursos a cada universidad beneficiaria, esta registrará un débito en la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410576-Estampillas de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Ahora bien, como los recursos ya han sido recaudados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, la universidad simultáneamente reclasificará la cuenta por cobrar debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-

OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

- Giro de los recursos a las universidades beneficiarias

Con el recaudo de los recursos, la universidad beneficiaria debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por último, se recomienda que se genere un adecuado flujo de información entre las diferentes entidades que intervienen en el cumplimiento de la Estampilla Universidad de Antioquia y la Estampilla Pro-Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia, con el fin de que se reconozcan adecuadamente los hechos económicos y exista una correcta conciliación de los saldos de operaciones recíprocas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120044481 del 12-01-2024
20241100000201 del 04-01-2024
20241100003991 del 19-02-2024
20241100011421 del 02-04-2024
20241120007531 del 03-04-2024
20241100017811 del 28-05-2024
20241100020601 del 13-06-2024
20241100022081 del 26-06-2024
20241100022461 del 27-06-2024
20241100023901 del 17-07-2024
20241100024871 del 29-07-2024
20241120024291 del 23-07-2024
20241100028131 del 16-08-2024
20241100030081 del 06-09-2024
20241100031701 del 23-09-2024
20241100031891 del 24-09-2024
20241100032761 del 04-10-2024
20241100032941 del 08-10-2024
20241100032951 del 08-10-2024
20241100033471 del 15-10-2024
20241100033991 del 21-10-2024
20241120034121 del 22-10-2024
20241100035171 del 05-11-2024
20241100036581 del 12-11-2024
20241100037201 del 14-11-2024

20241100039371 del 02-12-2024
20241100040161 del 09-12-2024
20241100040681 del 12-12-2024
20241100040881 del 13-12-2024
20241100041021 del 16-12-2024

1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.5 INVERSIONES EN CONTROLADAS

CONCEPTO No. 20241100033511 DEL 15-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones en controladas
	SUBTEMA	Condiciones para el establecimiento del control en las inversiones en controladas

Doctora
 BLANCA LIZBETH MONTENEGRO VACA
 Subdirectora financiera
 Caja de Retiro de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010045582 del 06 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Hechos:

Teniendo en cuenta que la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares posee el 66.31% del porcentaje de participación sobre el patrimonio de la Sociedad Tequendama S.A., se establece que dicho porcentaje se encuentra amparado bajo el artículo 72 de la Ley 222 de 1995, que modificó el artículo 260 del Código de Comercio donde establece tres presupuestos de control. Uno de ellos, está en el numeral 1° que señala que dicha situación se configura cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

En efecto esta situación de control viene predeterminada por mandato expreso de la Ley 83 de 1947, que estableció que CREMIL debe tener una participación mínima del 52%, norma que garantiza que CREMIL pueda ejercer el control sobre su subordinada –Sociedad

Tequendama-, norma que guarda coherencia con el presupuesto contenido en el artículo 27 de la Ley 222 de 1995.

Esta participación en el capital de la Sociedad Tequendama S.A. aunque determina una situación de control, es conceptual y fácticamente diferente de la participación accionaria.

Para este caso, la consulta es la siguiente:

¿Es procedente realizar la reclasificación contable de las inversiones en controladas a inversiones en asociadas o en negocios conjuntos teniendo en cuenta lo argumentado anteriormente?”

CONSIDERACIONES

Los estatutos de la Sociedad Tequendama S.A. establecen:

“ARTÍCULO 10º. DERECHOS QUE CONFIEREN LAS ACCIONES. Las acciones conferirán a su titular los siguientes derechos: 1). Participar en las deliberaciones de la Asamblea General de Accionistas y votar en ella; 2). Recibir una parte proporcional de los beneficios sociales establecidos por los balances de fin de ejercicio con sujeción a lo dispuesto en la Ley o en los estatutos; 3). Negociar las acciones con sujeción a la Ley y los estatutos; 4). Inspeccionar libremente los libros y papeles sociales conforme el derecho de inspección; 5). Recibir una parte proporcional de los activos sociales al tiempo de la liquidación y una vez pagado el pasivo externo de la sociedad.

Los derechos y obligaciones que le confiere cada acción a su titular les serán transferidos a quien las adquiere, luego de efectuarse su cesión a cualquier título. La propiedad de una acción implica la adhesión a los estatutos, a los acuerdos de accionistas y a las decisiones colectivas de los accionistas.

(...)

ARTÍCULO 18º. ÓRGANOS DE LA SOCIEDAD. La sociedad tiene los siguientes órganos de Administración, Dirección y la Presidencia.

1) La Asamblea General de Accionistas.

2) La Junta Directiva.

3) La Presidencia.

Cada uno de estos órganos ejercerá las funciones y atribuciones que se determinan en los presentes estatutos con arreglo a las normas legales.

(...)

ARTICULO 27º.FACULTADES DE LA ASAMBLEA GENERAL DE ACCIONISTAS. La Asamblea General de Accionistas tendrá, además de las funciones previstas en la Ley, las contenidas en los presentes estatutos y en cualquier otra norma legal vigente que le fuera aplicable, las siguientes:

1. Examinar la situación de la sociedad.
 2. Elegir para periodos de dos años, los miembros de la Junta Directiva conforme estos estatutos.
 3. Aprobar o improbar el balance general de cada ejercicio, así como el proyecto de distribución de utilidades, previo análisis de los informes del Presidente de la sociedad, de la Junta Directiva y del Revisor Fiscal.
 4. Aprobar las reformas estatutarias.
 5. Decretar la disolución anticipada de la sociedad, designar los liquidadores y trazar las pautas para la liquidación del patrimonio social.
 6. Delegar en la Junta Directiva o en el Presidente de la sociedad cuando lo estime oportuno y para casos concretos, alguna o algunas de las funciones cuya delegación no esté prohibida por la Ley o por los estatutos.
 7. Constituir reservas ocasionales.
 8. Decretar aumentos de capital.
 9. Decretar la distribución de utilidades o la cancelación de pérdidas, así como la formación de reservas especiales y determinar la forma de pago de los dividendos que haya lugar.
- (...)
12. Autorizar la emisión de acciones, así como los privilegios respectivos en caso de emisión de acciones privilegiadas.
 13. Cumplir las demás atribuciones que le adscriban las Leyes o que le señalen los estatutos.

(...)

ARTÍCULO 28º. RÉGIMEN DE QUÓRUM Y MAYORÍAS DECISORIAS. De acuerdo con lo previsto en el artículo 186 y concordantes del Código de Comercio, las asambleas de accionistas pueden considerarse válidamente constituidas para deliberar sobre cualquier materia cuando esté presente o representado en ellas un número plural de acciones que represente por lo menos la mitad más una del capital social y sus decisiones serán tomadas por mayoría de las acciones presentes en la Asamblea, sin perjuicio de lo cual las partes darán aplicación a los artículos 426 del Código de Comercio y 429 para los eventos en ellos contemplados. Si no se obtiene el quórum mencionado, la Asamblea será convocada nuevamente conforme lo establece el artículo 24 de estos estatutos.

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, se requerirá el voto favorable de un número plural de acciones que represente por lo menos el ochenta (80%) del capital social para adoptar las siguientes decisiones:

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. Las reformas de los estatutos se aprobarán con el voto favorable de un número plural de accionistas que representen cuando menos el setenta por ciento (70%) de las acciones presentes en la reunión, excepto en los casos en que la Ley o los presentes estatutos exijan un quórum superior. Para cualquier reforma a la estructura orgánica de la sociedad conforme al artículo 50 de la Ley 489 de 1989 o las normas que la modifiquen o sustituyan se requerirá la aprobación del Gobierno Nacional.

(...)

ARTÍCULO 33º. FACULTADES DE LA JUNTA DIRECTIVA. En la Junta Directiva se entiende delegado el más amplio mandato para administrar la compañía conforme las competencias establecidas en Ley 489 de 1998.

Serán además funciones de la Junta Directiva:

- 1) Establecer los lineamientos estratégicos a la administración y aprobar el plan estratégico de la empresa.
- 2) Aprobar el presupuesto anual de ingresos, gastos e inversión, de acuerdo con objetivos estratégicos de la compañía.
- 3) Realizar seguimiento periódico al desarrollo del plan estratégico de la compañía y disponer sus actualizaciones o modificaciones cuando sea necesario.
- 4) Aprobar las inversiones, desinversiones u operaciones de todo tipo que por su cuantía y/o características puedan calificarse como estratégicas o que afectan activos o pasivos estratégicos de la sociedad; dicho carácter estratégico previamente definido por parte de la Junta Directiva.
- 5) Disponer, cuando lo estime conveniente, la formación de comités especiales para asesorar a la Junta Directiva en asuntos determinados.
- 6) Establecer, a instancias del Presidente de la sociedad, las políticas de la sociedad en los diferentes órdenes de su actividad, especialmente en materia financiera, económica, laboral, gestión del riesgo y efectuar el seguimiento correspondiente.
- 7) Presentar a la Asamblea General de Accionistas, a instancias del Presidente de la sociedad, los estados financieros de fin ejercicio junto las cuentas de pérdidas y ganancias y un informe escrito y razonado sobre la situación económica y financiera de la sociedad y los demás documentos que exijan las disposiciones legales vigentes entre ellos los inventarios de la sociedad.
- 8) Presentar a la Asamblea con los documentos anteriores, a instancias del Presidente de la sociedad, un proyecto de distribución de utilidades, si los hubiere.
- 9) Servir de órgano consultivo y asesor del Presidente de la sociedad.
- 10) Verificar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, cumplimiento de las políticas contables y administración de riesgos.
- 11) Dotarse su propio reglamento.
- 12) Realizar evaluación de los miembros de la Junta Directiva de forma anual e implementar planes de mejoramiento y seguimiento.
- 13) Realizar la evaluación anual del Presidente de la sociedad.
- 14) Aprobar, a instancias del Presidente de la sociedad, los reglamentos de colocación de acciones en reserva con sujeción a las prescripciones legales y estatutarias.

15) Convocar a la Asamblea General de Accionistas a las reuniones ordinarias y extraordinarias cuando lo estime conveniente o solicite un número plural de accionistas que representen el 25% o más del capital social.

16) Proponer al Gobierno Nacional las modificaciones a la estructura orgánica que consideren pertinentes y adoptar los estatutos internos de la entidad y cualquier reforma que a ellos se introduzca.

17) Velar por el estricto cumplimiento de los estatutos, interpretarlos y reglamentarlos.

18) Autorizar la contratación de empréstitos y operaciones de financiamiento con las entidades que estén facultadas legalmente para tal efecto y el otorgamiento de las garantías a que haya a lugar.

19) Autorizar de manera previa las siguientes decisiones o actividades, y las restantes que requieran su autorización de conformidad con estos estatutos:

(...)

20) Autorizar crear y cerrar sucursales, agencias o dependencias en otros lugares del país o del exterior.

21) Designar un perito para realizar el avalúo en caso de pago de acciones en especie de conformidad con lo establecido en el parágrafo 3 del artículo 14 de estos estatutos.

(...)

ARTÍCULO 46º. UTILIDADES Y DIVIDENDOS. Las utilidades se repartirán con base en los estados financieros de fin ejercicio, previa determinación adoptada por la Asamblea General de Accionistas. Las utilidades se repartirán en proporción al número de acciones pagadas de que cada uno de los accionistas sea titular. Los accionistas podrán definir la reinversión de las utilidades, sin perjuicio a lo dispuesto en el artículo 150 del Código de Comercio y en los acuerdos de accionistas que con tal propósito se hagan" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta.

4. Los beneficios sobre los cuales se establece control pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la empresa controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la empresa controlada complementa o apoya la función de la entidad controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

5. Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la entidad controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la entidad controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la empresa controlada es la responsable inicial.

6. La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y el derecho a los beneficios variables o la exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de inversiones en controladas, se reconocerán como tal las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control. Este control se configura cuando la entidad tiene: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

De manera que, el poder se representa en los derechos y obligaciones que le confiere cada acción a su titular, entre estos la capacidad de participar y votar en el máximo órgano

societario de la empresa; los beneficios pueden ser financieros tales como dividendos, transferencia de activos y ahorro de costos o no financieros como actividades complementarias a los objetivos de la entidad; por parte de los riesgos, estos pueden ser financieros o no financieros como la obligación de prestar servicios. En resumen, el control se configura cuando la entidad tiene la capacidad de dirigir, beneficiarse o asumir riesgos de la empresa, y puede influir en esos aspectos.

Así es como, el estatuto de la Sociedad Tequendama S.A. señala que como parte de los derechos que confieren las acciones se obtiene el participar en las deliberaciones de la Asamblea General de Accionistas, votar en ella y recibir una parte proporcional de los beneficios sociales establecidos por los balances de fin de ejercicio con sujeción a lo dispuesto en la Ley o en los estatutos. Adicionalmente, se determinan como órganos de administración, dirección y presidencia de la sociedad sujetos a las funciones y atribuciones establecidas en el mismo estatuto a la Asamblea General de Accionistas, la Junta Directiva y la Presidencia.

Respecto a las facultades estatutarias de los órganos, la Asamblea General de Accionistas tiene dentro de sus facultades aprobar reformas a los estatutos, decretar aumentos del capital social, emisión de acciones, decretar la distribución de utilidades o la cancelación de pérdidas, formar reservas y determinar la forma de pago de los dividendos. Por su parte, la Junta Directiva, como órgano cuyo mandato es la administración de la empresa, deberá establecer el plan estratégico de administración, aprobar el presupuesto anual de ingresos, gastos e inversión de carácter estratégico, presentar a la Asamblea un proyecto de distribución de utilidades, si las hubiere, y velar por el estricto cumplimiento de los estatutos, interpretarlos y reglamentarlos.

En resumen, la participación accionaria en el patrimonio de la empresa societaria otorga a los accionistas facultades participativas, derechos y obligaciones en proporción a esta participación, y dado que la Asamblea General de Accionistas tiene la capacidad de modificar los estatutos de la sociedad, establecer la distribución de utilidades y el pago de dividendos, a diferencia de la Junta Directiva que se encarga de la gestión administrativa mediante el establecimiento de los lineamientos estratégicos de la empresa según lo establecido en los estatutos, es la Asamblea General de Accionistas el órgano de la sociedad donde se configuran las condiciones para el establecimiento del principio de control. Por lo anterior, la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares mantendrá clasificadas las inversiones en la Sociedad Tequendama S.A. en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL mientras ostente el control en la Asamblea General de Accionistas.

CONCEPTO No. 20241100038031 DEL 21-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones en controladas Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Medición posterior de acciones en entidades controladas

Doctores
 YURLEY ARIAS DUQUE
 Secretaria de hacienda
 CARLOS ALBEIRO GUEVARA MONTES
 Contador
 Municipio de Balboa - Risaralda
 Balboa, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241430053042 del 17 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la contabilidad del municipio, se encuentra registrada una inversión con la Empresa de Servicios Públicos de Balboa, por un valor de \$76'298.949 con una participación del 98%, conforme a la Escritura, de la cual adjuntamos pantallazo del artículo 7-CAPITAL PAGADO, sin embargo en la auditoría realizada por la Contraloría General de Risaralda cruzaron este valor con el presentado por la Empresa de Servicios Públicos en sus Estados Financieros, los cuales también adjuntamos con un valor de \$109'541.751, motivo por el cual estamos solicitando, cuál debe ser el procedimiento a realizar por parte de la Alcaldía para ajustar la inversión al valor que tiene registrado la Empresa de Servicios y cual el documento soporte que debe expedir dicha empresa”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

(...)

5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

10. La participación en los resultados del periodo de la empresa controlada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad controladora eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa controlada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si la empresa controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad controladora computará su participación en los resultados, una vez disminuidos los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

11. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión, afectando el patrimonio.

(...)

14. Si la participación de la entidad controladora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa controlada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa controlada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad controladora volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

15. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad controladora.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de inversiones en controladas, se reconocerá en esta categoría aquellas participaciones en empresas que aplican el principio de negocio en marcha y sobre las que se ejerce control. Ahora bien, con posterioridad a su reconocimiento la participación se medirá aplicando el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales de la entidad de gobierno.

Este método ajusta el valor de las inversiones en función de su participación en los resultados y cambios patrimoniales de la empresa controlada, excluyendo variaciones de capital o reclasificaciones. La entidad controladora ajustará aumentando o disminuyendo el valor de la inversión en función de los resultados obtenidos por la empresa controlada, reconociendo a su vez un ingreso o gasto del periodo; asimismo, los cambios en otras partidas patrimoniales afectarán directamente el valor de la inversión y el patrimonio de la entidad controladora. Adicionalmente, si las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas superan el valor en libros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer pérdidas adicionales y, posteriormente, si la empresa controlada genera utilidades o variaciones patrimoniales positivas, estas se reconocerán solo cuando compensen las pérdidas previas no reconocidas.

No obstante y conforme a la información reportada en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), el municipio de Balboa, Risaralda, para el año 2023 mantiene clasificada la inversión en la Empresa de servicios públicos del municipio de Balboa Emilio Gartner Gómez SA ESP en la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO; por lo cual se está ante un error contable en el reconocimiento de las acciones, ya que estas participaciones patrimoniales son mantenidas en una empresa societaria que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejercen control, cumpliendo con los criterios para ser reconocidas como una inversión en controladas.

En este sentido, la entidad deberá corregir el error en el periodo en el cual se descubre mediante lo establecido en el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Clasificar la inversión en la categoría contable correspondiente mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y un crédito en la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, por el valor pagado en el momento de su adquisición.

- Aplicar el método de participación patrimonial para todos los periodos posteriores a la adquisición de las acciones, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. No obstante, es importante resaltar que las variaciones en las partidas patrimoniales en la empresa controlada, derivadas de cambios en el capital o de reclasificaciones realizadas después de la fecha de adquisición de la inversión, no se reflejarán contablemente en un ajuste mediante el incremento o la disminución del valor de dicha inversión.

Ahora bien, si los hechos económicos son materiales, los estados financieros deberán reexpresarse conforme a lo establecido en la norma previamente mencionada. En caso de que los hechos económicos no sean materiales, solo serán necesarios los registros pertinentes para realizar las correcciones correspondientes, acompañados de las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros.

Respecto al documento soporte para la aplicación del método de participación patrimonial, el municipio dispondrá del juego completo de los estados financieros de la empresa controlada, para cada uno de los periodos objeto de corrección.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100040891 del 13-12-2024

1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100040891 del 13-12-2024

1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.2.9 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20241100020611 DEL 13-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Doctora
 NIXA TATIANA TRUJILLO ZÚÑIGA
 Gerencia - E.T. Control Interno Disciplinario
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024082 del 02 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con lo dispuesto en el Auto No. 001-2024 por medio del cual se ordenó prorrogar la investigación disciplinaria contra servidores públicos del Fondo Adaptación, emitido dentro del expediente del asunto, comedidamente le solicito remitir y/o informar a esta oficina y con destino a esta investigación, lo siguiente:

Alcance y definición de los estados financieros 2021- subestimaciones periodo anterior, de acuerdo con la cuenta del Activo 152002 - Inventarios – Construcciones. Es decir, ¿qué información debe contener dicha cuenta?

Consecuencias jurídicas y presupuestales, que la cuenta del Activo 152002 - Inventarios – Construcciones, se encuentre afectada por la no corrección contable de subestimaciones significativas detectadas por la CGR y reportadas a la entidad en su informe de auditoría financiera de la vigencia 2020”.

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

4. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.2.2. Costos de transformación

9. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con a) la producción de bienes con la intención de venderlos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuirlos en forma gratuita en el curso normal de la operación y b) la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1. Producción de bienes

10. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias

primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

11. La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

14. Cuando la entidad produzca bienes, esta acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, así: “Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta a precios de mercado o de no mercado o para distribuirlos en forma gratuita”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1. Qué información debe contener la subcuenta 152002-Construcciones

En la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, se reconocerán de manera transitoria todas las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con los costos de producción de las edificaciones en construcción que requieren procesos adicionales de producción para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta o distribución gratuita.

Se precisa, que cuando se construyan edificaciones y estas se encuentren en proceso, la entidad deberá acumular las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estas en las cuentas de costos de transformación, posteriormente y de manera transitoria, los trasladará al inventario de productos en proceso, para efectos de presentación de estados financieros. Al continuar con la construcción, se reclasificarán estos valores a las cuentas de costos para seguir con la acumulación hasta tanto se termine la producción del bien final.

Una vez finalizadas las obras de producción, estos valores deberán ser reclasificados a la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, donde permanecerán hasta el momento en el cual se realice su venta a precios de mercado o de no mercado o para distribuirlos en forma gratuita.

El reconocimiento y medición de los inventarios se realizará conforme a lo dispuesto en la Norma de inventarios, la cual señala, entre otros, que se reconocerán como tales los activos que se encuentren en proceso de transformación y los producidos. Así mismo, establece que los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación, relacionado con todas las erogaciones y cargos directos e indirectos para la producción de un bien, como son: i) el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en la Normas de propiedades, planta y equipo o la Norma de activos intangibles, según corresponda y, ii) los costos de financiación asociados con la producción de inventarios de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación.

Pregunta 2.

Mediante radicado CGN No 20241030014381 del 03 de mayo de 2024, se trasladó la pregunta referente a “consecuencias jurídicas y presupuestales, que la cuenta del Activo 152002 - Inventarios – Construcciones, se encuentre afectada por la no corrección contable de subestimaciones significativas detectadas por la CGR y reportadas a la entidad en su informe de auditoría financiera de la vigencia 2020” a la Contraloría General de la República, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

CONCEPTO No. 20241120024341 DEL 20-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Bienes de uso público Gastos de transferencias y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las construcciones y restauraciones a bienes de uso público que luego se entregan a un municipio.

Doctora
 DIANA PATRICIA MONTENEGRO BELTRÁN
 Coordinadora Grupo de Gestión Financiera y Contable
 Ministerio de la Cultura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024742 del 07 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"El Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes recibió el concepto No 20172000039391 del 13 de Julio de 2017 en el cual se concluyó:

(...)

Sin embargo, para lograr una mayor claridad y orientación en la aplicación contable y el adecuado reconocimiento de los hechos económicos, el Ministerio solicita a la Contaduría General de la Nación revisar el concepto en línea con los marcos normativos contables actualizados y vigentes, abordando las siguientes inquietudes:

1. Tratamiento contable de los gastos de restauración

El Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes realiza obras por restauraciones de cuantías significativas. Sin embargo, al registrar directamente como gasto estas erogaciones, el valor entregado en una obra que aún no ha sido terminada no se refleja

en los registros contables a una fecha de corte determinada, perdiendo la capacidad de controlar los montos pagados en contratos que puedan extenderse, durante más de un período contable.

Preguntas: ¿Es correcto continuar con la posición de reconocer las restauraciones como gasto público social en la subcuenta 550606 - Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5506 - CULTURA para contratos que duran más de un período contable?

¿Cómo debería reconocer el Ministerio las erogaciones para las restauraciones de bienes de uso público, cuando se trata de un único pago al municipio, siendo este último el encargado adelantar las etapas precontractuales, contractuales y poscontractuales que se generen durante el desarrollo de la obra?

2. Tratamiento contable de los gastos de restauración en cumplimiento de órdenes judiciales

Cuando el Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes, realiza obras de restauración en cumplimiento de sentencias o fallos de los tribunales, juzgados o cortes del orden de la Rama Judicial, dichas erogaciones, deberán ser reconocidas como un GASTO PÚBLICO SOCIAL 5506 CULTURA o en su defecto pueden ser atendidas como un gasto por sentencias 5368 PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS.

Pregunta: ¿Cómo debería el Ministerio reconocer estos gastos cuando se incurren en cumplimiento de órdenes judiciales?

3. Tratamiento contable de equipos y mobiliario para construcciones nuevas

Cuando el contrato de construcción celebrado por el Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes incluya equipamiento o mobiliario para la nueva edificación, ya sea teatro, biblioteca, casa de cultura u otra instalación conexas, todo lo cual deberá ser finalmente entregado al Municipio una vez terminadas las obras y instalados los equipos y mobiliario.

Preguntas: ¿Cómo debe el Ministerio registrar dichas compras provenientes de diferentes contratos de adquisición, por equipos de dotación o mobiliarios que serán entregados en conjunto al Municipio una vez finalizada y terminada la construcción?

¿Corresponde a la cuenta INVENTARIOS o puede hacer parte integral de la cuenta 1705 – BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN como parte de la Obra?

4. Tratamiento contable de rendimientos financieros

El Ministerio de las Culturas, las Artes y los Saberes, en el contexto de la firma de convenios interadministrativos con municipios, entrega recursos para la realización de

diversas obras de construcción y restauración en propiedades ajenas. Algunos de estos desembolsos se efectúan a través de fiducias, patrimonios autónomos o cuentas de destinación específica.

Preguntas: ¿Con respecto a los rendimientos financieros generados por estos fondos, incluso si se trata de un único pago, es necesario solicitar su reintegro?

¿Debe considerarse el método utilizado para el desembolso (fiducias, patrimonios autónomos o cuentas de destinación específica) para determinar la aplicabilidad de esta obligación?”.

Posteriormente se llevó a cabo una mesa de trabajo el día 26 de junio de 2024, en la cuál se amplió la información de la consulta por parte del Ministerio de la Cultura, en los siguientes términos:

Para el tema 1 del tratamiento contable de los gastos de restauración, se explica que estos corresponden mayoritariamente a construcción o mejora de bibliotecas que al finalizar la obra serán entregadas al municipio correspondiente mediante un acta de entrega y estos edificios estarán abiertos a todo tipo de público sin restricción. Adicionalmente, se expone que existen dos situaciones en las cuales se desarrollan estas obras, la primera de ellas es cuando el Ministerio controla todas las etapas contractuales, y la segunda cuando se entrega un único pago a los municipios para que desarrollen las obras y en caso de no cumplir con lo estipulado en el acto administrativo las entidades territoriales deberán hacer la devolución de los fondos entregados para el desarrollo del mismo.

Para el tema 2, sobre el tratamiento contable de los gastos de restauración en cumplimiento de órdenes judiciales, se aclara que en estos procesos se falla en contra del Ministerio para de forma individual o conjunta con otras entidades llevar a cabo la obra solicitada por una comunidad, por lo cual, no se establece o define un valor apreciable en efectivo en el fallo judicial.

Para el tema 3, respecto al tratamiento contable de equipos y mobiliario para construcciones nuevas, se especifica que los elementos añadidos a la obra pueden estar incorporados en el interior de las estructuras como lo son las redes de sonido o similares y también pueden ser bienes móviles como sillas, mesas y otros tipos de enseres.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

3. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

4. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución a la entidad transferidora cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad que transfirió el activo impone restricciones, esta reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o pierda el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, dispone:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de la entidad; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial.

(...)

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones dependiendo de si estos son interpuestos o radicados por la entidad en contra de terceros o por terceros en contra de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es importante destacar que, el concepto CGN 20172000039391 del 13 de Julio de 2017, fue emitido haciendo la interpretación de las normas contables del Régimen de Contabilidad Pública antes de la incorporación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno al RCP, por lo tanto, el mencionado concepto no cuenta con vigencia para el periodo de su consulta.

Pregunta 1. ¿Es correcto continuar con la posición de reconocer las restauraciones como gasto público social en la subcuenta 550606 - Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5506 - CULTURA para contratos que duran más de un período contable?

Según la Norma de bienes de uso público, las erogaciones para mejora y rehabilitación de un bien de uso público que, prolongan la vida útil del activo, mejoran su eficiencia, la

calidad de los servicios o reduce costos, se reconocerán como un aumento en el valor del activo y afectarán el cálculo de la depreciación futura del bien. En cambio, las erogaciones de mantenimiento y conservación destinadas a mantener la capacidad normal de uso del activo sin mejorar su eficiencia, calidad de servicios o reducir costos de forma significativa se reconocerán como un gasto en el periodo contable correspondiente.

Por lo tanto, si las restauraciones corresponden a mejoras o rehabilitaciones de bienes reconocidos como activos en los estados financieros del Ministerio, la entidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. No obstante, si las restauraciones corresponden al mantenimiento y conservación desarrollado por el Ministerio sobre bienes propios o bienes ajenos en virtud de sus funciones misionales, la entidad registrará un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Por otra parte, el reconocimiento contable de las restauraciones de bienes de uso público adelantadas por el Ministerio no es contraria a las medidas de control administrativo o presupuestal que la entidad deba llevar a cabo sobre este tipo de operaciones.

Pregunta 2. ¿Cómo debería reconocer el Ministerio las erogaciones para las restauraciones de bienes de uso público, cuando se trata de un único pago al municipio, siendo este último el encargado adelantar las etapas precontractuales, contractuales y poscontractuales que se generen durante el desarrollo de la obra?

Las entidades públicas realizan convenios y contratos, administrativos o interadministrativos, atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos.

Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los convenios o contratos se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos que se derivan del acto jurídico, en atención a las características específicas que reflejen su realidad económica. En ese sentido se recomienda a las entidades que haya un adecuado flujo de información hacia el área contable y financiera desde las áreas fuente de la información, principalmente las encargadas de la asesoría jurídica, la contratación y la ejecución del convenio o contrato,

así como entre la partes que celebran los actos jurídicos, para que los activos, pasivos, ingresos, gastos o costos sean debida y oportunamente reconocidos

+y para que haya una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas en aquellas transacciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Por otra parte, la Norma de gastos de transferencias y subvenciones establece que se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. Además, el Ministerio deberá evaluar si el acto administrativo, o en el contrato o convenio que da origen a la transferencia se imponen especificaciones al receptor del activo y si éstas son del tipo de restricciones o condiciones.

Las restricciones se configuran cuando se exige al receptor de la transferencia que use el activo para un propósito específico, sin tener que devolverlo si no se usa como se especifica; mientras que, las condiciones se dan cuando se exige al receptor de la transferencia usar el activo para un propósito específico y devolverlo si no lo hace, para ello el Ministerio debe poder evaluar el cumplimiento de la obligación y tener la capacidad de exigir la devolución.

En este sentido, cuando el Ministerio suscriba un convenio o contrato con una entidad territorial para el mejoramiento y rehabilitación, o el mantenimiento y conservación de bienes de uso público, y dicho acto jurídico posea las características de una transferencia con condiciones, el Ministerio reconocerá el valor transferido mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Posteriormente, cuando la entidad territorial cumpla con las condiciones pactadas, amortizará la transferencia mediante un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Pregunta 3. ¿Cómo debería el Ministerio reconocer estos gastos cuando se incurren en cumplimiento de órdenes judiciales?

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias debe aplicarse para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que existan pretensiones económicas que se refieran a efectivo.

En este sentido, como los fallos judiciales solo buscan la restitución de la funcionalidad del bien sin que exista una cuantificación en efectivo de las pretensiones económicas, el Ministerio no aplicará lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias. Por lo anterior, el Ministerio reconocerá el cumplimiento de las órdenes judiciales mediante un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Preguntas 4 y 5. ¿Cómo debe el Ministerio registrar dichas compras provenientes de diferentes contratos de adquisición, por equipos de dotación o mobiliarios que serán entregados en conjunto al Municipio una vez finalizada y terminada la construcción? ¿Corresponde a la cuenta INVENTARIOS o puede hacer parte integral de la cuenta 1705 – BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN como parte de la Obra?

En cuanto a los elementos incorporados al interior de las estructuras tales como las redes eléctricas, de video o sonido, la Norma de bienes de uso público permite que se reconozcan como mayor valor del costo por el cual se reconocerá el activo, por lo tanto, el Ministerio registrará este tipo de elementos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Respecto al tratamiento contable de equipos y mobiliario para dotar las construcciones, la Norma de inventarios determina que los activos adquiridos mantenidos con la intención de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación cumplen con la condición para ser reconocidos como un inventario. En este sentido, el Ministerio debe reconocer como inventario el equipamiento y mobiliario adquirido que va a ser cedido en conjunto con el bien de uso público debitando la subcuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR; por lo cual, no debe utilizar la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN para reconocer este tipo de bienes.

Ahora bien, respecto a la forma de entrega de los bienes reconocidos como inventario, el Ministerio deberá aplicar la Norma de gastos de transferencias y subvenciones para determinar si es una transferencia con restricciones o condiciones y desarrollar el respectivo proceso contable.

Preguntas 6 y 7. ¿Con respecto a los rendimientos financieros generados por estos fondos, incluso si se trata de un único pago, es necesario solicitar su reintegro? ¿Debe considerarse el método utilizado para el desembolso (fiducias, patrimonios autónomos o cuentas de destinación específica) para determinar la aplicabilidad de esta obligación?

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre los procedimientos para el reintegro de los rendimientos financieros atribuibles a los contratos fiduciarios, de patrimonios autónomos o de cuentas de destinación específica. En cambio, debe ser el Ministerio quien realice la identificación de la titularidad de los rendimientos financieros generados por los recursos entregados para ser manejados en los diferentes tipos de contratos, con base en la normativa legal y contractual aplicable a cada contrato.

Ahora bien, si presenta alguna duda sobre del tratamiento contable de los desembolsos realizados en fiducias, patrimonios autónomos o cuentas de destinación específica, puede consultar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, que se encuentra disponible en la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP En Convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos contables → Elegir la última versión del procedimiento. Si después de revisar el procedimiento, llega a surgir preguntas sobre el tema, podrá realizar una nueva consulta a la entidad; en donde amplíe el contexto de su pregunta y nos brinde más información sobre las condiciones en las que se desarrollan los hechos económicos objeto de sus inquietudes.

CONCEPTO No. 20241100039381 DEL 02-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Propiedades, planta y equipo Activos biológicos
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los semovientes

Doctora
 ANDREA CAROLINA DÍAZ VARGAS
 Contratista
 Instituto Nacional de Salud
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010053552 del 21 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“solicito su valiosa colaboración indicándome qué normatividad puedo consultar para saber si los semovientes se deprecian, en qué casos y cuánto sería su vida útil”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.3. Medición posterior

21. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se espera vender a precios de mercado se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios que se espera vender a precios de mercado se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará.

22. Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, así como los que se tengan para transformar o consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser vendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

17. ACTIVOS BIOLÓGICOS

17.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de la actividad agropecuaria. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras, es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

2. Una actividad agropecuaria es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos a precios de mercado o de no mercado, distribuirlos en forma gratuita, consumirlos u obtener de ellos productos agropecuarios u otros activos biológicos adicionales que se espera vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

(...)

4. Los animales vivos y plantas que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agropecuaria se contabilizarán de acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo o Inventarios.

(...)

17.3. Medición posterior

11. Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición o, a falta de este, por el costo de reposición. Por su parte, los activos biológicos que se espera vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, se medirán por el costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor de mercado menos los costos de disposición, o el costo de reposición, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La clasificación de los activos objeto de consulta depende de la intención o el uso que la entidad dé a estos para la obtención del potencial de servicios o beneficios económicos en el futuro; por ello, con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá los semovientes, dependiendo de la clasificación que le haya dado a los mismos, así:

i. Propiedades, planta y equipo

Los animales vivos que la entidad espera utilizar durante más de 12 meses en las actividades de investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea agropecuaria, y no espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita en la operación, se deben contabilizar de acuerdo con la Norma de Propiedades, planta y equipo.

Con posterioridad al reconocimiento, estos activos, se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

En este sentido, la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Por lo cual, la entidad deberá determinar la vida útil teniendo en cuenta factores tales como:

- i. La utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este.
- ii. El desgaste físico esperado.
- iii. La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- iv. Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

ii. Inventarios

Se reconocerán como inventarios, los semovientes que se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita, transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita o consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

Con posterioridad al reconocimiento, los inventarios que se espera vender a precios de mercado se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Ahora bien, los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición, por lo tanto, los semovientes aquí reconocidos no se deprecian.

iii. Activos biológicos

Los animales vivos que se empleen en el desarrollo de una actividad agropecuaria se reconocerán como activos biológicos.

Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos que se esperen vender a precios de mercado se medirán al valor de mercado menos los costos de disposición y, en ausencia de este, al costo de reposición; en cuanto a los que se esperan vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, se medirán por el costo de reposición. Por lo tanto, los semovientes aquí reconocidos no se deprecian.

CONCEPTO No. 20241100040581 DEL 11-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Clasificación de un activo como inventario. Medición posterior de la propiedad de inversión.

Doctora

YENIFFER LORENA CONTRERAS MORENO

Directora Financiera (A)

Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado - FRISCO

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100057612 del 07 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) mediante informe emitido por la Contraloría General de la República al FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL Y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO ‘FRISCO’ respecto de la vigencia 2023, se obtuvieron los hallazgos que se procederán a abordar lo cual ocasionó una OPINIÓN negativa sobre la razonabilidad de los estados financieros, por lo tanto, la Contraloría General de la República no fenece la cuenta fiscal rendida por el FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION SOCIAL Y LUCHA. CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO ‘FRISCO’ por la vigencia fiscal 2023, en los términos descritos en los numerales 1 y 2.

1. Incorrección en la clasificación de bienes declarados a favor de la Nación al estar reconocidos en la cuenta Propiedad, Planta y Equipo, deben hacer parte de la cuenta inventario de la entidad.

La Contraloría General de la República en el informe manifiesta que los bienes clasificados en la cuenta Propiedades, Planta y Equipo al no estar destinados para uso administrativo

y que se tienen para una posterior venta se encuentran mal clasificados, por lo que deben hacer parte de la cuenta inventario, en los siguientes términos:

'incorrección de clasificación en bienes declarados a favor de la Nación por \$444.275,3 millones, debido a que por proceder de bienes extintos y declarados legalmente a favor de la Nación y al no estar destinados para uso administrativo y que se tienen para una posterior venta no se debieron realizar procesos de depreciación. No obstante, estos bienes hacen parte de la propiedad, planta y equipo del FRISCO, es decir, se encuentran mal clasificados los bienes destinados para la venta, por lo que deben hacer parte del inventario de la entidad y no de su propiedad, planta y equipo a 31 de diciembre de 2023.'

2. Cálculo de la Depreciación de los bienes cuenta 1.9.51.02 Propiedades de inversión – FRISCO

La Contraloría General de la República en el informe manifiesta que:

'(...) el FRISCO presentó información financiera (...) inmuebles con situación legal extintos y estado de ocupación arrendados. (...)'

'(...) para estas propiedades, a pesar de estar a cargo de la Entidad y estar en condiciones de uso como indica la norma, no se observa proceso de depreciación en curso (...)'

'(...) y registrados en la cuenta 1.9.51.02 Propiedades de Inversión - edificaciones cuyo saldo a 31 de diciembre de 2023 fue de \$229.310.572.705.

'(...) situación que afectó la depreciación acumulada y el resultado del ejercicio en la misma cuantía, en razón a la falta de un proceso de depreciación que permita una adecuada medición posterior y revelación de información de los bienes conforme lo indica la norma (...)'

(...)

I. CONSIDERACIONES

Que mediante la Ley 333 de 1996 creó el FONDO PARA LA REHABILITACIÓN, INVERSIÓN SOCIAL Y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO 'FRISCO' cuya naturaleza corresponde a una cuenta especial sin personería jurídica, los bienes que integran el FRISCO corresponden a bienes sobre los cuales mediante sentencia judicial se ha declarado la extinción de dominio y aquellos sobre los cuales se ha decretado medida cautelar dentro del marco del proceso de extinción de dominio adelantados ante la Jurisdicción Ordinaria en su especialidad penal.

Ahora bien, los bienes sobre los cuales se ha declarado la extinción de dominio se clasifican en los estados financieros del FRISCO en la cuenta Inventarios, Propiedad de Inversión y Propiedad Planta y Equipo, teniendo en cuenta las siguientes condiciones:

- a) **INVENTARIOS**, los bienes que posean fallo de extinción de dominio siempre que se tenga la intención o estén disponibles para vender y/o comercializar en el curso normal de la operación. Para los bienes inmuebles sea productivos o improductivos, que cuenten con alistamiento para la venta, entendiéndose éste como trasladado al comercializador para su enajenación. Los bienes muebles serán los que estén disponibles para la venta y no se encuentran arrendados ni estén siendo explotados o utilizados en la operación del FRISCO.
- b) **PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO** los bienes inmuebles que posean fallo de extinción de dominio que no cumplan con la condición para ser clasificados en el Inventario, es decir que estén disponibles para ser vendidos, así como también los bienes inmuebles que no cumplan la condición de generar rentas en condiciones de mercado, es decir aquellos inmuebles que no estén arrendados.
- c) **PROPIEDADES DE INVERSION**: los bienes inmuebles que posean fallo de extinción del dominio que se encuentren arrendados.

Las condiciones especiales del FRISCO implican la existencia en los estados financieros de edificaciones rurales y urbanas, se estima que el valor residual de estos bienes será siempre superior o igual al costo de los mismos.

Lo anterior con fundamento en lo definido por la Contaduría General de la Nación en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, donde indica que el valor residual es el valor estimado que la entidad podría obtener por la disposición del elemento, si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

El valor residual de un inmueble es el valor que tiene un activo al final de su vida útil, entendiéndose esta como el periodo en que se espera usar el activo, todo activo tiene un valor residual de cero, excepto si se da una de las siguientes condiciones.

- Pueda determinarse el valor residual con referencia a ese mercado, para el caso de los inmuebles el avalúo comercial, sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.
- Cuando el valor residual es superior al valor del bien que se encuentra en los libros de contabilidad, se debe suspender el registro de la depreciación.
- El valor residual es una estimación contable que puede estar sujeta a revisiones o ajustes, y al modificarse la estimación naturalmente que se afecta el cálculo de la depreciación a partir del momento en que se hace el ajuste a la estimación del valor residual.

- No existe una regla que indique cómo calcular el valor residual, ni un estándar que deba aplicarse exegéticamente a uno u otro activo.

II. PETICIONES

(...)

¿Debe el FONDO PARA LA REHABILITACIÓN, INVERSIÓN SOCIAL Y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO 'FRISCO' reconocer y registrar en sus Estados Financieros en la cuenta Inventario, los bienes inmuebles que posean fallo de extinción de dominio que cumplan con la condición de estar disponibles para ser vendidos, como está definido en el Manual de Políticas y Procedimientos contables del FRISCO, así como en el marco normativo para entidades de Gobierno y en la cuenta Propiedad, Planta y Equipo los bienes inmuebles que no cumplan la condición de generar rentas en condiciones de mercado, es decir aquellos inmuebles que no estén arrendados, y que no cumplan con la condición de estar disponibles para ser vendidos, que para el caso de FRISCO son aquellos que no han sido trasladados al comercializador para su enajenación.?

Debe el FONDO PARA LA REHABILITACIÓN, INVERSIÓN SOCIAL Y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO 'FRISCO' para los bienes reconocidos en la cuenta Propiedades de Inversión calcular la Depreciación, cuando:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que para determinar esta depreciación debe tener en cuenta el valor residual de los inmuebles, donde indica que el valor residual es el valor estimado que la entidad podría obtener por la disposición del elemento, y la entidad estimará dicho valor y que para el caso de los bienes inmuebles del FRISCO se estima que el valor residual de estos bienes será siempre superior o igual al costo de los mismos”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, vigentes para el año 2023, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la

vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

(...)

14.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

De acuerdo con la Norma de inventarios, se reconocerán en esta categoría los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que se registran como tales: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

En este sentido, el Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO) deberá reconocer como inventario aquellos bienes extintos que

estén destinados a la venta, incluso si aún no han sido trasladados al comercializador para su enajenación; y mantendrá como parte de la propiedad, planta y equipo aquellos bienes extintos que ha definido que serán usados por la entidad con fines administrativos, o correspondan a muebles que generan ingresos por arrendamiento o inmuebles arrendados a un valor inferior al valor de mercado, los cuales espera usar por más de 12 meses y en ningún caso espera venderlos como parte de su operación.

Por lo tanto, la entidad deberá corregir los errores de clasificación en los casos en que estos bienes, cumpliendo con la definición de la Norma de inventarios, hayan sido registrados como propiedades, planta y equipo, para ello, será necesario reclasificar cada uno de los bienes mencionados mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

No obstante, antes de realizar esta reclasificación, deberá ajustarse el valor de la depreciación aplicado a los bienes objeto de reclasificación, siguiendo lo establecido en el numeral 4.3. de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- La depreciación del periodo corriente se corregirá en las partidas afectadas por el error antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor correspondiente al gasto de depreciación registrada durante el periodo contable.

- La depreciación reconocida en periodos contables anteriores se corregirá mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si los hechos económicos son materiales, los estados financieros deberán reexpresarse conforme a lo establecido en la norma previamente mencionada. En caso de que los hechos económicos no sean materiales, solo serán necesarios los registros pertinentes para realizar las correcciones correspondientes, acompañados de las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros.

Pregunta 2.

La Norma de propiedades de inversión establece que, después del reconocimiento inicial, las propiedades de inversión se medirán utilizando el modelo del costo, el cual implica deducir del costo inicial tanto la depreciación acumulada como el deterioro acumulado; para este propósito, se aplicarán los criterios establecidos en la Normas de propiedades,

planta y equipo, así como en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

La Norma de propiedades, planta y equipo define la depreciación como la distribución sistemática del valor depreciable del activo, que corresponde al costo menos el valor residual, durante su vida útil según el consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo; el valor residual del activo es la estimación de lo que la entidad podría obtener por su disposición al final de la vida útil, después de deducir costos asociados, aunque puede ser cero si el activo se consume significativamente durante este periodo. Además, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deben revisarse, como mínimo, al término de cada periodo contable y ajustarse si se identifican cambios significativos en estas estimaciones.

Por consiguiente, si el FRISCO determina de manera individual que el valor residual estimado de una propiedad de inversión es igual a su costo, no se registrará un cargo por depreciación para dicho activo; esta situación se mantendrá a menos que, en el futuro, el valor residual disminuya y sea inferior al costo del activo. Sin embargo, la entidad revisará anualmente las expectativas relacionadas con los beneficios económicos esperados por la disposición de estos activos al final de su vida útil y cualquier cambio en estas estimaciones deberá ser revelado en las notas a los estados financieros.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100001301 del 23-01-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241100017801 del 28-05-2024
20241100021791 del 24-06-2024
20241100024821 del 29-07-2024
20241100027051 del 12-08-2024
20241100027071 del 12-08-2024
20241100030561 del 11-09-2024
20241100033721 del 17-10-2024
20241100033941 del 21-10-2024
20241100034371 del 24-10-2024
20241100034401 del 24-10-2024
20241100036431 del 08-11-2024
20241100037201 del 14-11-2024
20241100037531 del 18-11-2024
20241100039991 del 06-12-2024
20241100040711 del 12-12-2024
20241100041021 del 16-12-2024
20241100041331 del 18-12-2024
20241120039851 del 23-12-2024

1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20241100000161 DEL 03-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Efectos contables de los avalúos efectuados después del reconocimiento inicial de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
 Directora de Finanzas
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053512 del 21 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional bajo el régimen de contabilidad precedente tenía reconocido el predio ‘Isla Tierra Bomba’ cuya información básica era la siguiente:

TIPO DE INMUEBLE: Rural DEPARTAMENTO: Bolívar.

MUNICIPIO: Cartagena.

SECTOR: Localidad Histórica y del Caribe No 1 – Abarcando los Corregimientos de Tierra Bomba, Caño del Oro, Boca chica.

DIRECCIÓN: Isla de Tierra Bomba.

AREA DE TERRENO: 864,00 Ha 3770 m2.

DESTINACIÓN ACTUAL: Instalación militar.

(...)

TITULACIÓN E INFORMACIÓN JURÍDICA:

PROPIETARIO: Ministerio de Defensa - Armada Nacional.

TITULO DE PROPIEDAD:

Escritura pública No. 139 del 23 de enero de 1931.

(...)

Dada la situación particular del predio relacionada con la existencia de áreas con ocupaciones ilegales, la Armada Nacional en el proceso de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad y en cumplimiento al Instructivo No. 002 de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación, realizó el análisis jurídico/administrativo de la situación del predio, concluyendo que este constituye un activo por tratarse de un recurso controlado por la entidad (...)

El 01 de enero de 2018 para la medición inicial bajo el nuevo marco normativo, el predio fue valorado a través de la actualización del último avalúo realizado, conforme lo dispuesto en el instructivo No.002 de fecha 08 de octubre de 2015. (...)

iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable; en la fecha de actualización con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

(...)

Posteriormente, en el año 2019 la entidad Instituto Agustín Codazzi (IGAC) resuelve el procedimiento de clarificación de la propiedad sobre los predios que hacen parte de la Isla de Tierra Bomba, modificando el área definida de la Armada Nacional de 864 hectáreas a 261 hectáreas, cuyos efectos en la contabilidad de la Armada Nacional se revelaron, así:

(...)

Al cierre contable del año 2022, los saldos relacionados con el terreno "Isla tierra Bomba", eran los siguientes:

1. Una franja de terreno con ocupación ilegal del predio de mayor extensión, registrado en los estados financieros por la Armada Nacional en la cuenta 1637 -Bienes no explotados, por un valor de \$52.226.341.835,20 que corresponde a:

Activo fijo	Denominación del activo fijo	Val. Adq.
163700075757	TERRENO POLVORIN TIERRA BOMBA INV	52.226.341.835,20
		52.226.341.835,20

2. Dos franjas de terreno del predio de mayor extensión sin ocupación ilegal registrada en los activos Nos. 160500000016 y 160500000020, por la suma total de \$71.078.939.845,11.

Activo fijo	Denominación del activo fijo	Val.adq.
160500000016	TERRENO ESTACION NAVAL TIERRABOMBA	23.773.264.966,50
160500000020	TERRENO POLVORIN TIERRA BOMBA	47.305.674.878,61
		71.078.939.845,11

(...)

En la auditoría financiera practicada a la Armada Nacional en el año 2023, por parte de la Contraloría General de la República sobre la vigencia 2022, se formalizó el siguiente hallazgo así:

“(...)

Hallazgo No. 5 - saldo en cuentas de terrenos y terrenos no explotados de inmueble denominado el polvorín - tierra bomba.

**Tabla No 16
Relación Terreno el Polvorín**

CÓDIGO ACTIVO FIJO	DENOMINACIÓN DEL ACTIVO FIJO	CUENTA CONTABILIZACIÓN	VALOR CONTABLE VIGENCIA 2022
160500000016	EL POLVORIN - TIERRABOMBA EN SERVICIO	160502	23.773.264.966,50
160500000020	EL POLVORIN - TIERRA BOMBA EN SERVICIO	160502	47.305.674.878,61
163700075757	EL POLVORIN -TIERRA BOMBA NO EXPLOTADO	163701	52.226.341.835,20
TOTAL CONTABILIZADO			123.305.281.680,31

Fuente: Elaboración propia a partir de Estados Financieros Armada Nacional 31/12/2022.

En el desarrollo de la presenta auditoría, se evaluó la composición de las subcuentas 160502-Terrenos rurales y 163701- Terrenos No Explotados, a 31 de diciembre de 2022, en las cuales se refleja el reconocimiento del inmueble denominado El Polvorín (subdividido en tres terrenos), correspondiente a la Base Naval Logística de Bolívar (BNL01), por los siguientes rubros:

Respecto del inmueble mencionado, se procedió a analizar el soporte documental de los valores reconocidos, evidenciando que el avalúo catastral del año 2022 de este activo presenta un mayor valor (\$188.430.646.000) con respecto al contabilizado.

Por lo anterior, se requirió al ente auditado copia de la documentación que respalde los valores reconocidos en estados financieros al cierre de la vigencia 2022, sobre lo cual la Armada informó que de conformidad con el concepto 20221100055411 Fecha: 13-08-2022 Contaduría General de la Nación, no es necesario realizar avalúos para dicho reconocimiento. Por el contrario, la Entidad asegura que los saldos presentados obedecen a las mediciones requeridas para la implementación del nuevo marco normativo en el año 2018, según en el Instructivo No. 002 de 2015 de la Contaduría General de la Nación.

(...)

De acuerdo con lo expuesto, el Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional, solicita al ente rector emitir concepto respecto de los siguientes interrogantes:

1- ¿El avalúo catastral de la vigencia 2022, constituye un soporte idóneo con el cual puede objetarse la medición inicial de un terreno realizada bajo los parámetros dispuestos para la transición a normas internacionales de contabilidad para el sector público (01/01/2018)?

2- ¿Bajo el nuevo marco normativo es pertinente actualizar el costo histórico de las Propiedades, planta y equipo?

3- ¿Qué procedimiento debe adelantar la Armada Nacional para desestimar futuras observaciones sobre una posible subestimación del activo?”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en relación con la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señaló:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

6.3.5.1. Costo

(...)

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. Por el contrario, el costo de un activo se puede disminuir a través de la depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros. También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ha disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes es necesario precisar que, de conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, el Instructivo 002 de 2015 contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y establecía que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, con la elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado.

Para ello, la entidad ha debido determinar los saldos iniciales de los elementos de propiedad, planta y equipo con las siguientes alternativas: i. costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, ii. al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, iii. al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

Adicionalmente, en aplicación del principio de Devengo, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Por ello, en el caso de que posterior al reconocimiento inicial de los terrenos surjan nuevos hechos que aumenten (adiciones y mejoras) o disminuyan (deterioro de valor) el valor de estos bienes, la entidad deberá reconocer en su información financiera, en el periodo contable que el hecho económico incida en los resultados del periodo, dicho aumento o disminución.

Pregunta 1 - ¿El avalúo catastral de la vigencia 2022, constituye un soporte idóneo con el cual puede objetarse la medición inicial de un terreno realizada bajo los- parámetros dispuestos para la transición a normas internacionales de contabilidad para el sector público (01/01/2018)?

Dado que, el Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional determinó reconocer el terreno en el momento de transición por el valor actualizado en un periodo anterior y debió verificar si ese valor era comparable con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo, no es viable tomar el avalúo catastral de la vigencia 2022 como base para el reconocimiento contable, puesto que este es posterior a la medición en el momento de transición.

Pregunta 2 - ¿Bajo el nuevo marco normativo es pertinente actualizar el costo histórico de las Propiedades, planta y equipo?

Con posterioridad al reconocimiento inicial los elementos de propiedad, planta y equipo deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Ahora bien, el costo de un activo se puede incrementar únicamente para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones, más no por efecto de avalúos posteriores al reconocimiento del activo.

Pregunta 3 - ¿Qué procedimiento debe adelantar la Armada Nacional para desestimar futuras observaciones sobre una posible subestimación del activo?

El Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional deberá seguir los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en especial lo relacionado con la medición posterior y revelaciones de los elementos de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20241100000341 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Deterioro del valor de los activos Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Realización de avalúos de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles. Evaluación de indicios de deterioro, cálculo y reconocimiento de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Reconocimiento de la reversión de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Revisión del valor residual, la vida útil, la depreciación y la amortización de propiedades, planta y equipo y activos intangibles. Tratamiento contable de un cambio en la estimación del valor residual, la vida útil, la depreciación o la amortización de propiedades, planta y equipo y activos intangibles. Tratamiento contable de un activo de propiedades, planta y equipo cuya vida útil restante es de un mes, pero en las condiciones actuales, puede continuar usándose por dos años más.

Doctora
MABEL CRISTINA MELO MORENO
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Unidad de Búsqueda de Personas Dadas por Desaparecidas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010057072 del 12 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

“Por medio de la presente, nos permitimos solicitar concepto referente a la propiedad, planta y equipo e intangibles, en lo relacionado con los siguientes aspectos:

Avalúos

1. ¿Las entidades de gobierno deben o están obligadas a realizar avalúos para la propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles?, en caso afirmativo, ¿Se deben realizar avalúos anuales o con qué periodicidad?
2. ¿Los avalúos para la propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles se deben llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o las puede realizar directamente la entidad de gobierno?, ¿En qué condiciones se debe llevar a cabo?
3. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar el avalúo de equipos especializados, es procedente acudir a entidades externas o personas certificadas para realizar el mismo?

Deterioro

Teniendo en cuenta la normatividad vigente, las entidades de gobierno deben evaluar los indicios de deterioro para activos no generadores de efectivo como mínimo una vez al año, para lo cual se tiene los siguientes interrogantes:

1. ¿La evaluación de indicios de deterioro y el cálculo del deterioro para activos no generadores de efectivo - propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles-, se deben llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o, las misma la debe o puede realizar la entidad de gobierno?, ¿En qué condiciones se debe llevar a cabo?
2. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la evaluación de indicios y el cálculo del deterioro de equipos especializados, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?
3. ¿Cuál es procedimiento contable para el reconocimiento del deterioro de los activos no generadores de efectivo?,
4. En caso de que de un periodo a otro haya desaparecido el deterioro el cual fue registrado en su momento ¿cuál es el tratamiento contable para la reversión del deterioro ya registrado?

Valor Residual, Vida Útil y Depreciación

Teniendo en cuenta que de acuerdo con el marco normativo para entidades de gobierno, se debe revisar como mínimo al finalizar la vigencia el valor residual, la vida útil y la depreciación:

Valor Residual

1. ¿La revisión del valor residual, se debe llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o el mismo se debe o puede realizarse por la entidad de gobierno?
2. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la revisión del valor residual de PPYE e Intangibles, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?

3. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la estimación contable del valor residual?

Vida Útil

1. ¿La revisión de la vida útil, se debe llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o el mismo se debe o puede realizarse por la entidad de gobierno?
2. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la revisión de la vida útil de PPYE e Intangibles, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la vida útil de la PPYE e Intangibles?

Depreciación-Amortización

1. ¿La revisión de la depreciación y amortización, se debe llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o el mismo se debe o puede realizarse por la entidad de gobierno?
2. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la revisión de la depreciación de PPYE y amortización de intangibles, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la depreciación?
4. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la amortización?
5. Se tiene un equipo de cómputo adquirido en la vigencia 2019 (enero), por valor de \$10.000.000, cuya vida útil era de 5 años (60 meses), en el 2023 (noviembre), se identificó que le queda un mes de depreciación y acuerdo con el concepto técnico de la Oficina de las Tecnologías de información y las Comunicaciones informan que el equipo en las condiciones actuales puede durar en funcionamiento óptimo dos años más, prestando beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad en este caso?"

CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013, por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, establece:

"Artículo 1º. Objeto. La presente ley tiene como objeto regular y establecer responsabilidades y competencias de los evaluadores en Colombia para prevenir riesgos sociales de inequidad, injusticia, ineficiencia, restricción del acceso a la propiedad, falta de transparencia y posible engaño a compradores y vendedores o al Estado. Igualmente, la presente ley propende por el reconocimiento general de la actividad de los evaluadores. La valuación de bienes debidamente realizada fomenta la transparencia y equidad entre las personas y entre estas y el Estado colombiano.

Artículo 2°. Ámbito de Aplicación. A partir de la entrada en vigencia de esta ley, quienes actúen como evaluadores, valuadores, tasadores y demás términos que se asimilen a estos utilizados en Colombia, se regirán exclusivamente por esta ley y aquellas normas que la desarrollen o la complementen, para buscar la organización y unificación normativa de la actividad del evaluador, en busca de la seguridad jurídica y los mecanismos de protección de la valuación.

(...)

Artículo 4°. Desempeño de las Actividades del Evaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles:

(...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control; (...)

Artículo 5°. Registro Abierto de Evaluadores. Créase el Registro Abierto de Evaluadores, el cual se conocerá por sus siglas "RAA" y estará a cargo y bajo la responsabilidad de las Entidades Reconocidas de Autorregulación.

(...)

Artículo 23. Obligación de Autorregulación. Quienes realicen la actividad de evaluador están obligados a inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores, lo que conlleva la obligación de cumplir con las normas de autorregulación de la actividad en los términos del presente capítulo. Estas obligaciones deberán atenderse a través de cuerpos especializados para tal fin, establecidos dentro de las Entidades Reconocidas de Autorregulación. La obligación de autorregulación e inscripción en el Registro Abierto de Evaluadores es independiente del derecho de asociación a las Entidades Reconocidas de Autorregulación" (Subrayados fuera de texto).

Así mismo, el artículo 12 del Decreto 556 de 2014, por el cual se reglamenta la Ley 1673 de 2013, establece:

"Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron”.

Respecto de la regulación contable, 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 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la

estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

27. El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del activo después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

28. Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar, con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él.

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la amortización por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo

establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo intangible de indefinida a finita.

c) Se ha detenido la construcción del activo por un periodo superior a 12 meses.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. El deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

13. Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

20.5. Reversión del deterioro del valor

(...)

20.5.2. Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

29. La entidad revertirá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición. Para el cálculo del costo de reposición, la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

30. La reversión del deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo.

31. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro del valor en periodos anteriores.

32. Después de reconocer una reversión del deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo menos su valor residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un valor monetario obtenido por la entidad al medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas y metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, la depreciación de los activos, las obligaciones por beneficios posempleo y las provisiones.

16. El uso de estimaciones constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en la información fiable disponible o en las técnicas o metodologías utilizadas

para la estimación contable, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

18. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)

4.3. Corrección de errores

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.

26. 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” (subrayados fuera de texto).

Por otro lado, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o

escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (subrayados fuera de texto).

Finalmente, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTAS DE AVALÚOS

PREGUNTA 1. ¿Las entidades de gobierno deben o están obligadas a realizar avalúos para la propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles?, en caso afirmativo, ¿Se deben realizar avalúos anuales o con qué periodicidad?

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las propiedades, planta y equipo se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado; y los activos intangibles se medirán al costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado.

En consecuencia, dado que el Marco Normativo no contempla la actualización del valor de los bienes mencionados anteriormente, los avalúos que se efectúen para efectos contables, serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos. Por lo tanto, para efectos de determinar el deterioro de las propiedades, planta y equipo y de los activos intangibles, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

PREGUNTAS 2 Y 3. ¿Los avalúos para la propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles se deben llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o las puede realizar directamente la entidad de gobierno?, ¿En qué condiciones se debe llevar a cabo? ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar el avalúo de equipos especializados, es procedente acudir a entidades externas o personas certificadas para realizar el mismo?

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En ese sentido, la CGN no es competente para establecer en qué condiciones se debe llevar a cabo un avalúo de propiedades planta y equipo y de activos intangibles.

No obstante, de conformidad con las consideraciones aquí expuestas, para la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013 y en el Decreto Reglamentario 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente reconocidas, de acuerdo con las leyes vigentes, y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, teniendo en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan.

PREGUNTAS DE DETERIORO DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

PREGUNTAS 1 Y 2. ¿La evaluación de indicios de deterioro y el cálculo del deterioro para activos no generadores de efectivo, se deben llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o, la debe o puede realizar la entidad de gobierno?, ¿En qué condiciones se debe llevar a cabo? ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la evaluación de indicios y el cálculo del deterioro de equipos especializados, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?

La entidad será la encargada de determinar, si realiza la evaluación de indicios de deterioro y el cálculo respectivo, por sí misma o si acude a agentes externos a ella; siempre y cuando cumpla con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente con las normas de Propiedades, planta y equipo, Activos intangibles y de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, así como también con lo indicado en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable y la Norma de Proceso contable y Sistema documental contable.

De acuerdo con el Procedimiento para la evaluación del control interno contable la información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y

conciliaciones que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud, por lo cual las entidades deben estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable, donde se definan aspectos como los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados.

En ese sentido la Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable, establece que las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos que pueden ser de origen externo o interno y que pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones y deterioro, cuyo soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Es importante resaltar que la entidad debe contar con un manual de políticas contables, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Aunque, en su mayoría, las políticas contables están contenidas en el marco normativo aplicable, en algunos casos la entidad puede establecer políticas contables a partir de juicios profesionales considerando su naturaleza y actividad, de manera que es en estos manuales dónde se debe establecer por ejemplo, en qué condiciones la entidad puede evaluar, por sí misma o acudiendo a agentes externos a ella, la existencia de indicios de deterioro y el cálculo del deterioro de activos no generadores de efectivo.

PREGUNTA 3. ¿Cuál es procedimiento contable para el reconocimiento del deterioro de los activos no generadores de efectivo?

De acuerdo con la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la cual aplica para los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como propiedades, planta y equipo o activos intangibles, el deterioro se reconoce como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

Es decir, para el caso de propiedades, planta y equipo la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); para el caso de activos intangibles debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

PREGUNTA 4. En caso de que de un periodo a otro haya desaparecido el deterioro el cual fue registrado en su momento ¿cuál es el tratamiento contable para la reversión del deterioro ya registrado?

De acuerdo con la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la reversión del deterioro se reconoce como un incremento del valor en libros del activo afectando el resultado del periodo. Es decir, si por un lado la reversión se realiza en el mismo periodo en que se reconoció el deterioro, se acreditará el gasto; y si por otro lado la reversión sucede en un periodo diferente en que ocurrió el deterioro, se reconocerá un ingreso por reversión de deterioro del valor.

Para el caso de propiedades, planta y equipo, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR, dependiendo del periodo en el que se realice la reversión. Y para el caso de activos intangibles, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES o la subcuenta 483012-Activos intangibles de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR, dependiendo del periodo en el que se realice la reversión.

Es importante resaltar que el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no puede exceder al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro de valor en periodos anteriores.

PREGUNTAS DE VALOR RESIDUAL, VIDA ÚTIL, DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

PREGUNTAS 1 Y 2. ¿La revisión del valor residual, la vida útil, la depreciación y la amortización, se debe llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o el mismo se debe o puede realizarse por la entidad de gobierno? ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la revisión del valor residual, la vida útil, la depreciación y la amortización de PPYE e Intangibles, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?

La entidad puede revisar por si misma o acudir a agentes externos a ella, el valor residual, la vida útil y el cálculo de la depreciación y amortización, siempre y cuando cumpla con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente con la Norma de propiedades, planta y equipo y la Norma de activos intangibles, así como también con lo indicado en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable y la Norma de Proceso contable y Sistema documental contable, tal como se mencionó anteriormente para el caso del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

PREGUNTAS 3 Y 4. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la estimación contable del valor residual, en la vida útil, en la depreciación o en la amortización de PPYE e Intangibles?

De acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación y de amortización se deben revisar, como mínimo, al término de cada periodo contable y, si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación o la amortización por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

Según la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación contable es un valor monetario obtenido por la entidad al medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, lo cual implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas y metodologías apropiadas.

Cuando se obtiene nueva información o se posee más experiencia, se pueden producir cambios en la información fiable disponible o en las técnicas o metodologías utilizadas para la estimación contable, dando lugar a revisiones y posiblemente ajustes sin que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Así pues, los efectos derivados de un cambio en una estimación contable afectarán a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

Ahora bien, si el cambio se relaciona con los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

PREGUNTA 5. Se tiene un equipo de cómputo adquirido en la vigencia 2019 (enero), por valor de \$10.000.000, cuya vida útil era de 5 años (60 meses), en el 2023 (noviembre), se identificó que le queda un mes de depreciación y acuerdo con el concepto técnico de la Oficina de las Tecnologías de información y las Comunicaciones informan que el equipo en las condiciones actuales puede durar en funcionamiento óptimo dos años más, prestando beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad en este caso?

La Norma de propiedades, planta y equipo indica que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

Por lo anterior, si la entidad tiene un activo cuya vida útil restante es de un mes, pero establece que en las condiciones actuales puede continuar generando beneficios económicos futuros o potencial de servicio por dos años más, significa que el activo todavía conserva el potencial de servicio por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) Se ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la revisión anual de la estimación contable correspondiente a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Por lo tanto, la entidad de gobierno deberá realizar la corrección del error, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el hecho de que se encuentran en uso activos que han alcanzado una depreciación completa.

No obstante, es de precisar que la entidad de gobierno deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre los bienes de su propiedad, con independencia de que estos cumplan con los criterios para ser reconocidos o no como activos en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20241100000481 DEL 10-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo.

Doctor
 LEDICER MAYIVER SOLARTE BRAVO
 Profesional de Apoyo Almacén Departamental
 Secretaría de Servicios Administrativos
 Gobernación del Putumayo
 Mocoa, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010055582 del 30 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me dirijo a ustedes con el objetivo de solicitar información de la normatividad que regula la actualización de los avalúos de las entidades públicas (Departamento del Putumayo).

Anteriormente estaba en vigencia la circular 060 (sic) del año 2005, ‘Los avalúos de que trata la presente Circular Externa tendrán vigencia de tres (3) años como mínimo. Las entidades públicas que hayan practicado avalúos durante el año inmediatamente anterior a la expedición de la presente norma (sic) podrán mantener registrado dicho valor durante el tiempo que reste para completar el lapso de tres (3) años’.

Por tal razón solicito información para tener claridad sobre estas vigencias y si aún son obligatorios para temas contables”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor”.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la

entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que, con la emisión de los nuevos Marcos Normativos, la estructura del Régimen de Contabilidad Pública anterior y el contenido de sus elementos estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2017. En consecuencia, la Circular Externa 060 del año 2005, la cual hacía referencia “a los procedimientos relacionados con los efectos contables de avalúos de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos sujetos al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP”, perdió vigencia a partir del 01 de enero de 2018.

Ahora bien, bajo el Régimen de Contabilidad Pública vigente la Gobernación del Putumayo se encuentra clasificada como Entidad de Gobierno, por lo que debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Dicho Marco Normativo está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; el Catálogo General de Cuentas; los Procedimientos Transversales; los Procedimientos Contables y la Doctrina Contable Pública.

Por lo anterior, de conformidad con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento estos activos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del citado Marco Normativo únicamente serán con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos generadores o no generados de efectivo, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

La entidad puede consultar la normativa contable vigente en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en Convergencia con NIIF-NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → allí encontrará los elementos enunciados anteriormente

CONCEPTO No. 20241100001051 DEL 19-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes históricos y culturales
	SUBTEMA	Uso de avalúos para la medición de propiedades, planta y equipo y bienes históricos y culturales.

Doctor
 ANDRÉS VERGARA BALLÉN
 Coordinador grupo de gestión financiera y contable
 Ministerio de Justicia y del Derecho
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056092 del 05 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Justicia y de Derecho- MJD, tiene reconocido en los Estados Financieros, una obra de arte de un mural, sobre uno de los muros de la edificación, denominado “Vegetación Colombiana”, que fue transferida por el Ministerio del Interior a este Ministerio en el año 2011, y para el periodo de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante avalúo se estableció que el valor era de \$ 280.000.000.00, con una vida útil de 13.320 días equivalente a 37 años, el cual se encuentra registrado en Propiedad Planta y Equipo, en la subcuenta 168101 Obras de Arte, con una depreciación acumulada a la fecha de 6.936.936,93, en este sentido, surgen los siguientes interrogantes:

1. Si la obra en mención que se encuentra plasmada sobre uno de los muros de la edificación para efectos de registro contable, ¿se debe mantener individualizada?

Valga la pena decir que actualmente este mural NO está declarado como bien Histórico y Cultural por parte de ninguna entidad competente para hacerlo.

2. Por tratarse de una obra de arte, plasmada sobre el muro, la cual no se puede separar de la superficie del edificio, y dado que la vida útil del mural es diferente a la asignada a

la edificación, ¿cómo se debe tratar contablemente; reconocer como un componente del edificio y por tanto aplicar la depreciación por separado?

3. Si se define mediante concepto de la Contaduría General de la Nación, que debe ser un mayor valor de activo, por ser una obra de arte plasmada sobre el muro, ¿cuál sería el tratamiento contable, teniendo en cuenta que ya tiene una depreciación acumulada y su ajuste contable se haría por corrección de errores, o de manera prospectiva?

4. Si la obra es objeto de restauración, ¿el valor ejecutado en virtud de la misma se debe reconocer como un mayor valor de obra inicialmente reconocida o como un gasto por mantenimiento de la edificación?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la

entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; (...); así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

26. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden corresponder a piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

(...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)" (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

"3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA así: "Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios".

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo menciona que un elemento allí clasificado puede estar compuesto por partes significativas, conocidas como componentes, las cuales pueden ser piezas, repuestos, costos de desmantelamientos o inspecciones generales, y que mediante política contable la entidad determinará los criterios para identificarlos. Estos componentes que hacen parte del elemento son esenciales y se requieren para que el elemento pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Ahora bien, la entidad deberá tener en cuenta que, para el caso del reconocimiento de bienes como propiedades, planta y equipo, este se realizará de forma individual, así como

la estimación de la vida útil, el método de depreciación, el deterioro y el valor residual; lo anterior, siguiendo lo señalado en la individualización de bienes, derechos y obligaciones, determinado en el Procedimiento para la Evaluación de Control Interno Contable.

Teniendo en cuenta lo anterior damos respuesta a sus inquietudes:

Pregunta 1. Si la obra en mención que se encuentra plasmada sobre uno de los muros de la edificación para efectos de registro contable, ¿se debe mantener individualizada?

Atendiendo a la naturaleza del bien objeto de consulta, esto es una obra de arte plasmada en la edificación, que no es esencial para el uso de la edificación, además de lo indicado sobre la individualización de bienes a que hace referencia el Procedimiento para la Evaluación de Control Interno Contable, se concluye que esta obra de arte deberá mantenerse individualizada.

Adicionalmente, al no haber sido declarada por la entidad competente como un bien histórico y cultural, deberá continuar registrada en la subcuenta respectiva de la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA y aplicar para su medición posterior y revelaciones, lo definido en la Norma de propiedades, planta y equipos.

Pregunta 2 y 3. Por tratarse de una obra de arte, plasmada sobre el muro, la cual no se puede separar de la superficie del edificio, y dado que la vida útil del mural es diferente a la asignada a la edificación, ¿cómo se debe tratar contablemente; reconocer como un componente del edificio y por tanto aplicar la depreciación por separado? Y ¿cuál sería el tratamiento contable, teniendo en cuenta que ya tiene una depreciación acumulada y su ajuste contable se haría por corrección de errores, o de manera prospectiva?

Considerando la respuesta anterior, el reconocimiento de los bienes como propiedades, planta y equipo, así como la estimación de la vida útil, el método de depreciación, el deterioro y el valor residual, deberá realizarse de manera individual.

Pregunta 4. Si la obra es objeto de restauración, ¿el valor ejecutado en virtud de la misma se debe reconocer como un mayor valor de obra inicialmente reconocida o como un gasto por mantenimiento de la edificación?

Si la obra es objeto de restauración, al estar clasificada como un bien de propiedades, planta y equipo es necesario identificar si dicha restauración corresponde a una adición y mejora o a una reparación.

Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos, razón por la cual estas reconocen como un mayor valor del activo.

Las reparaciones son erogaciones en que se incurre con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa, y su reconocimiento se realiza como gasto en el resultado del periodo, lo cual también ocurre con el mantenimiento, que son erogaciones cuya finalidad es conservar la capacidad normal de uso del activo.

CONCEPTO No. 20241100001101 DEL 19-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de áreas parciales de edificaciones ubicadas en terrenos pendientes por legalizar.

Doctora
 CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
 Directora de Finanzas
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20231010057532 del 14 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración la novedad relacionada con diferencias de criterio en el reconocimiento de áreas parciales de edificaciones ubicadas en terrenos pendientes por legalizar, sobre la cual se materializó un hallazgo al Ejército Nacional, por parte de la Contraloría General de la República, en el marco de la auditoría financiera realizada sobre la vigencia 2021, me permito solicitar se emita concepto bajo las siguientes consideraciones:

‘En el análisis de la cuenta 1640 EDIFICACIONES en el proceso de la auditoría financiera que adelanta la Contraloría General de la República al Ejército Nacional, se identificó que los siguientes activos fijos correspondientes a la sociedad 3035 CENAC Usaqué, se registraron en diferentes subcuentas, debiéndose registrar en la subcuenta 164027 Edificaciones pendientes de legalizar, en concordancia con la política N°17 Bienes Inmuebles, esto con base al acta 2336 del 07 de diciembre de 2017, que trata del avalúo de los terrenos y construcciones donde funcionan las instalaciones del Batallón de Infantería N°37 ‘Guardia Presidencial’ con el fin de tener control sobre los mismos y que se encuentren previamente identificados, asegurando la oportunidad y confiabilidad de la información.

Activo fijo	Denominación Cuenta Contable	Denominación del activo fijo	Descripción Adicional	Val.adq.
164000000730	1640010010	GRUTA PARA IMAGEN	KR 8 6C 73	334.299,49
164000000731	1640010010	EDIFICIO BLOQUE A (COMADO-MUSEO-ALOJTO OFICIALES	KR 8 6C 73	4.464.141.260,66
164000000732	1640010010	EDIFICIO BLOQUE B (COLISEO PISCINA BIGUP)	KR 8 6C 03	2.406.997.645,77
164000000733	1640010010	EDIFICIO BLOQUE C (ALOJAMIENTO DE TROPA Y SUBOFIC	KR 8 6B 93	8.614.265.219,88
164000000734	1640010010	EDIFICIO BLOQUE D (CASINO SUBOFICIALES Y SEV.GRLE	KR 8 6C 45	5.845.068.382,69
164000000735	1640010010	MUSEO CASA CALDAS BIGUP	KR 8 6C 73	127.719.419,15
164000000736	1640010010	GUARDIA ADMINISTRATIVA BIGUP	KR 9 6B 42	4.272.827,87
164000000737	1640010010	GUARDIA PM BIGUP	KR 8 6C 35	5.993.369,24
164000000738	1640010010	GUARDIA NUEVA BIGUP	KR 9 6C 61	67.839.775,17
164000000739	1640170000	PARQUEADERO CUBERTO SUBTERRANEO BIGUP	KR 9 6C IN 7	654.031.923,25
164000000740	1640010010	MURO DE CERRAMIENTO BIGUP	KR 9 6B 42	138.091.711,31
164000000741	1640240000	TANQUE SUBTERRANEO PARA ABASTECIMIENTO DE AGUA	KR 8 6C 03	130.478.891,26
164000000742	1640010010	CASETA DE INSTRUCCION BIGUP	KR 8 6C 03	130.478.891,26
164000000743	1640150000	BLOQUE CANILES BIGUP	KR 8 6B 81	8.282.419,92
164000000744	1640150000	CENTRO DE ACOPIO BIGUP	KR 8 6B 93	981.879,63
164000000746	1640010010	CASETA DE INSTRUCCION BIGUP	KR 8 6B 11	5.179.640,25
164000000747	1640010010	CASETA DE INSTRUCCION BIGUP	CALLE CARRERA 8 ⁶	1.457.305,55
164000000748	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 4	CL 6B 8-40	4.705.215,23
164000000749	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 5	CL 6B 8-54	4.155.722,96
164000000750	1640150000	GARITAS BIGUP PUETO 6	CL 6B 8-94	4.155.722,96
164000000751	1640150000	GARITAS BIGUP PUETO 7	KR 8 6B 93	4.155.722,96
164000000752	1640150000	GARITAS BIGUP	KR 8 6C 35	4.155.722,96
164000000753	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 9	KR 9 6C 98	4.155.722,96
164000000754	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 10	CL 7 8 – 59	4.705.215,23
164000000755	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 3	KR 8 6C 03	4.705.215,23
				22.640.509.122,84

Situación presentada por debilidades en la escogencia del criterio para la clasificación contable del activo e inobservancia de lo estipulado en la política N°17 bienes inmuebles e insuficiencia de los mecanismos de control aplicados para la verificación y análisis de la razonabilidad de las cuentas fiscales contables y que conlleva a una subestimación contable en la subcuenta 164027 Edificaciones pendientes de legalizar por \$2.773.462.367,55, esto teniendo en cuenta que el Ejército manifiesta que de las construcciones en curso tan solo 3.208 metros cuadrados corresponden al área de los nueve (9) predios pendientes por legalizar, que a su vez corresponden al 12.25% del total del área del terreno (66 lotes). Observación Administrativa.'

En respuesta, el Ministerio de Defensa - Ejército Nacional ha considerado lo siguiente:

Con el fin de mitigar el impacto de hallazgo, el Ejército Nacional Se solicitó al ente de control afectar con la materialidad únicamente el área pendiente por legalizar por valor de \$2.773.462.367,55 (de acuerdo con datos del momento) el cual corresponde al 12.25% de las construcciones realizadas en el área afectada, de acuerdo con el plano relacionado anteriormente. De modo que el hallazgo finalmente fue descrito de la siguiente forma ` (...) De acuerdo con lo señalado, se acepta la respuesta de la Entidad, por lo que se configura como hallazgo administrativo, modificando el valor en la proporción de las áreas pendientes de legalizar, que de acuerdo con lo señalado por el Ejército corresponde a un monto de \$ 2,773,462,367.55'.

Gestión de la entidad posterior a la auditoría

Mediante levantamiento topográfico de linderos se realizó la verificación de los lotes del área ocupada por el Batallón Guardia Presidencial, con el fin de garantizar y determinar realmente las construcciones que se encuentran ubicadas en los predios que presentan situación jurídica.

Por consiguiente, se analizó la cuenta 1640 edificaciones, donde se establece que del total de construcciones (25 inmuebles), solamente 5 inmuebles se encuentran parcialmente sobre los terrenos con afectación pendiente por legalizar, las cuales suman un valor de \$22.008.296.421,61 y de acuerdo con el porcentaje por predio, un valor de \$4.131.851.248,62 correspondiente al 14.86%, tal como se detalla a continuación:

ACTIVO	DENOMINACIÓN	VALOR	MTS TOTAL	MTS AFECT.	%	VALOR	MATRICULA	PREDIO
164000000731	EDIFICIO BLOQUE A(COMADO MUSEO-ALOJAMIENTO OFICIALES)	4.487.933.250,02	7.119,20	291,00	12,98	582.533.735,85	50C-594910	PREDIO C MANZANA 2 LOTE 16
				263,40			50C-413378	MANZANA 2 LOTE 19
				370,00			50C-116426	MANZANA 2 LOTE 10
164000000732	EDIFICIO BLOQUE B (COLISEO PISCINA BIGUP)	2.406.997.645,77	2.550,00	179,80	17,21	414.244.294,84	50C-S31012	MANZANA 2 LOTE 28
				174,00			50C-565769	MANZANA 2 LOTE 32
				85,00			50C-421148	PREDIO A MANZANA 1 LOTE 13
164000000733	EDIFICIO BLOQUE C (ALOJAMIENTO DE TROPA Y SUBOFIALES)	8.614.265.219,88	11.913,64	378,00	5,61	483.260.278,84	50C-434036	MANZANA 2 LOTE 36
				290,00			50C-534319	PREDIO B MANZANA 1 LOTE 10
164000000734	EDIFICIO BLOQUE D (CASINO SUBOFICIALES Y SEV.GRLE)	5.845.068.382,69	2.510,00	1.053,00	41,95	2.452.006.186,54	50C-421148	PREDIO A MANZANA 1 LOTE 13
164000000739	PARQUEADERO CUBIERTO SUBTERRANEO	654.031.923,25	3.168,19	968,00	30,55	199.806.752,55	50C-421148	PREDIO A MANZANA 1 LOTE 13
TOTAL		22.008.296.421,61	27.261,03	4.052,20		4.131.851.248,62		

Fuente: informe ejecutivo de levantamiento topográfico de linderos.

Activo	Denominación	Valor	% Valor	Mts. total	Mts. afectados	%
Total (5) Inmuebles		22.008.296.421,61	4.131.851.248,62	27.261,03	4.052,20	14.86%

Fuente: Hoja de trabajo DIFIN.

Levantamiento topográfico realizado por el Comando de Ingenieros.

En la foto se enmarcan con delineado rojo los terrenos pendientes por legalizar, permitiendo evidenciar las áreas de las edificaciones construidas sobre estos terrenos, así:



Cabe indicar que, para el Ejército Nacional las edificaciones construidas con recursos de la entidad que se asentaron parcialmente sobre terrenos por legalizar, no resultan materiales y en tal medida cada edificación habían sido incorporada de acuerdo con su naturaleza en la respectiva subcuenta de la 1640 Edificaciones, no obstante, con el propósito de cerrar el plan de mejoramiento suscrito ante el ente de control la fuerza realizó la reclasificación de las áreas parciales de las construcciones afectando con una misma edificación, de manera proporcional las subcuentas 164001 Edificaciones y 164027 Edificaciones pendientes de legalizar.

De acuerdo con lo expuesto, para el Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional, surge la inquietud respecto de la pertinencia del procedimiento aplicado, teniendo en consideración que la proporcionalidad y materialidad de las áreas de las edificaciones que parcialmente se ubican en los 9 terrenos pendientes de legalizar, las cuales según criterio de la fuerza no ameritan desagregar el activo, ya que dicha situación particular puede ser revelada en las notas a los estados financieros sin afectar la razonabilidad de la información contable de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente

referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1605-TERRENOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agropecuaria. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo” (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, el CGC describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES de la siguiente manera: “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, el Marco Conceptual estipula los criterios que deben cumplir los bienes para ser considerados como parte de los activos de las entidades públicas en su información financiera, que para el caso consultado y de acuerdo con la información detallada en los antecedentes de este concepto, tanto los terrenos como las construcciones cumplen para ser incorporados como parte de las propiedades, planta y equipo de la entidad.

Una vez estos bienes cumplen para ser reconocidos por la entidad, se clasifican en las cuentas contenidas en el Catálogo General de Cuentas (CGC) de acuerdo con su naturaleza y la finalidad para la cual son adquiridos o construidos. En el CGC existen cuentas que representan la naturaleza de los bienes, como por ejemplo en el caso de la cuenta de terrenos que son los predios sobre los cuales se construyen las edificaciones, o la cuenta de edificaciones que corresponde a las construcciones que se emplean para propósitos administrativos; y existen las subcuentas que atienden a características especiales o particulares de los bienes, como es el caso de las subcuentas de bienes pendientes de legalizar.

Teniendo en cuenta la situación descrita en los antecedentes de este concepto, los bienes que se encuentran en un proceso jurídico y por lo tanto están pendientes de legalizar su titularidad son algunos de los terrenos donde funcionan las instalaciones del Batallón de Infantería N°37 “Guardia Presidencial”, y no las edificaciones que fueron construidas en el lugar.

Por lo anterior, no es adecuado que la entidad reconozca en su contabilidad las edificaciones en la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el mero hecho de que se construyeron sobre terrenos que en efecto se encuentran pendientes de legalizar, sin que estas edificaciones se encuentren inmersas en procesos jurídicos que puedan cambiar la realidad de su titularidad. Por su parte, la entidad sí debe tener reconocidos los terrenos sobre los cuales se adelantan procesos en la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar de la cuenta 1605-TERRENOS.

CONCEPTO No. 20241100002871 DEL 07-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del avalúo realizado a un bien inmueble.

Doctora
 LADY CAROLINA GACHARNÁ GUERRERO
 Profesional de Defensa Grupo Financiero
 Defensa Civil Colombiana
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010002082 del 16 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me dirijo a usted, con respecto al avalúo realizado en el mes de diciembre de 2023 a un bien inmueble propiedad de la Defensa Civil Colombiana, el cual generó un aumento en el activo.

Después de analizar la operación y teniendo en cuenta las normativas contables vigentes, se sugiere que la cuenta de contrapartida más adecuada para reflejar este aumento en el activo sería una cuenta de patrimonio. En este sentido, se recomienda utilizar una cuenta específica, como "Superávit por Revaluación" o una denominación similar, acorde con la estructura contable de la entidad.

Teniendo en cuenta que revisando el catálogo contable en SIIF nación no veo reflejada esta cuenta o una similar, por favor me indica que código utilizo y que tipología le corresponde a este ajuste manual”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se

encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Por lo anterior, la actualización del valor de dichos bienes no está permitida por la norma, es decir, no es necesario realizar avalúos con este fin. No obstante, los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán

con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro, que como mínimo se hará al final del periodo contable, de conformidad con los criterios definidos en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20241100004311 DEL 21-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento y depreciación de paneles solares.

Doctora
 SANDRA IVON BARRERO CÉSPEDES
 Contadora
 Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional
 El Espinal, Tolima

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010002982 del 19 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El INSTITUTO TOLIMENSE DE FORMACION TECNICA PROFESIONAL, CON CÓDIGO ENT825873000, adquiero unos paneles solares cada uno por el valor de \$1.700.000, estás incluido dentro de un contrato de obra. LA CONSTRUCCIÓN DE UN BLOQUE

¿En qué cuenta contable los vendría a contabilizar?. y tiempo de depreciación he consultado no dio exactamente por donde sería”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites

legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

26. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden corresponder a piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

27. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios, Activos intangibles, Propiedades de inversión o Bienes de uso público. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se reconocerán como elementos de propiedades, planta y equipo los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos y se clasificarán de acuerdo con la naturaleza del bien o la finalidad para la cual han sido adquiridos.

Ahora bien, los componentes de un bien clasificado como propiedades, planta y equipo son partes o piezas significativas, que tienen patrones diferentes de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio, por lo que, pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares y en periodos disímiles a los del bien. Por lo tanto, a partir de lo definido en las políticas contables de la entidad, esta podrá considerar si los paneles solares son materiales y cumplen los criterios definidos para ser identificados como componentes, y con ello reconocerlos de manera separada del resto de la edificación. En el caso, de que la entidad defina que los paneles solares no cumplen los criterios para ser identificados como componentes, entonces deberá reconocerlos como mayor valor de la edificación construida.

Por lo tanto, durante el proceso de montaje o la construcción de la edificación, la entidad registrará los paneles solares en la subcuenta 162002-Redes, líneas y cables de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, si los ha identificado como componentes, o en la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, si los identifica como mayor valor de la edificación.

Una vez los paneles solares se encuentren en las condiciones previstas por la entidad para su operación y funcionamiento, la entidad efectuará su reclasificación debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES y acreditando la subcuenta 162002-Redes, líneas y cables de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, si los ha identificado como componentes, o debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acreditando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, si los ha identificado como mayor valor de la edificación.

Con posterioridad al reconocimiento de estos bienes, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, donde la depreciación corresponde a la distribución sistemática del valor depreciable del bien a lo largo de su vida útil, en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

La vida útil que se emplea en el cálculo de la depreciación corresponde al periodo durante el cual la entidad espera utilizar el bien o, el número de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, y la determina la entidad a partir de factores como la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado por factores operativos, la

obsolescencia técnica o comercial, los límites legales o restricciones similares sobre el uso, entre otros que le permitan realizar una mejor estimación.

Por lo anterior, corresponde a la entidad definir el periodo de tiempo durante el cual va a depreciar los paneles solares y, como mínimo, al final de cada periodo contable revisará si existen cambios significativos que afecten la vida útil de los bienes, a fin de ajustarla para reflejar el nuevo patrón de consumo.

CONCEPTO No. 20241100008661 DEL 08-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctor
 JORGE BERMÚDEZ BETANCOURT
 Profesional – Contratista
 Grupo de Recursos Físicos
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010005742 del 02 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Consulta revalorización de activos muebles e inmuebles

(...) quiero consultar si la CGN presta apoyo o acompañamiento o en su defecto hay instructivos o guías, etc según el nuevo marco normativo, para la revalorización de activos muebles e inmuebles que se encuentran totalmente depreciados valor cero en libros, pero que aún están prestando un servicio operativo a la entidad”.

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial

procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro de valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable

(..)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES.

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad a su reconocimiento, estos elementos serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es viable contemplar una revaluación posterior a los activos.

En este sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que los activos que cumplan los criterios para reconocerlos como tales deben ser incorporados en la información financiera y deben permanecer allí hasta que finalice su vida útil, se disponga de ellos o ya no se espere un beneficio económico o potencial de servicio a través de su uso o enajenación.

Ahora bien, las actualizaciones de valor que se realice en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición. Lo anterior, de conformidad con lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Igualmente, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por lo tanto, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso, indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos o potencial de servicio por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) La primera situación puede corresponder a un error a) como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros o b) al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, con el fin de determinar si las expectativas actuales difieren de las estimaciones previas.

En consecuencia, deberán realizar la corrección del error para aquellos bienes que sean materiales y cumplan con la definición de activo, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La segunda situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el importe en libros bruto de dichos bienes.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100010521 DEL 18-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo.

Doctor
 JORGE EDUARDO ÁNGEL MOSCOSO
 Secretaría de Hacienda
 Dirección Financiera
 Alcaldía Municipal de Cajicá
 Cajicá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010007562 del 09 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) me pueden indicar la doctrina donde me indique si los avalúos de bienes están permitidos o no, o por el contrario se pueden considerar detrimento patrimonial”.

Mediante llamada telefónica al consultante, informa que los bienes a que hace referencia son algunos terrenos y edificaciones clasificados como propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTÍCULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, se precisa que la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre si los avalúos de bienes están permitidos, y que si estos pueden considerarse un detrimento patrimonial.

Por consiguiente, se realizó traslado de esta inquietud a la Contraloría General de la República mediante radicado N°20241120007041 del 28 de febrero de 2024.

Ahora bien, en lo referente con el reconocimiento de los avalúos en la información financiera de propósito general del municipio el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, señala que, con posterioridad al reconocimiento, estos activos, se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por consiguiente, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del citado Marco Normativo únicamente serán con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos generadores o no generados de efectivo, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

CONCEPTO No. 20241100011651 DEL 04-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes muebles e inmuebles que fueron registrados en el gasto en periodos anteriores al 2022.

Doctor
 ELENIO TIRADO COVO
 Contador
 Municipio de Chinú
 Chinú, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100012592 del 03 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

"(...) solicito su acostumbrada colaboración para la orientación sobre LA CONTABILIZACIÓN DE UNOS BIENES MUEBLES E INMUEBLES QUE FUERON REGISTRADOS AL GASTO EN LOS PERIODOS ANTERIORES AL 2022 OCASIONANDO EN ESTOS PERIODOS UN DÉFICIT EN LOS ESTADOS FINANCIEROS EN LUGAR DE REGISTRARLOS COMO ACTIVOS GRUPO 16 Y 17 DEL CATÁLOGO DE CUENTAS ENTIDADES TERRITORIALES.

¿Sería correcto realizar la contabilización de su mayor valor e incorporación al inventario con cargo a la utilidad acumulada de ejercicios anteriores?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 218 de 2020, señalaban para el año 2021:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas”.

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

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.

(...)

26. 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". (Subrayados fuera del texto).

Además, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe los siguientes grupos así:

16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO: "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tienen para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos

durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación. (...)”.

17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de a) los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de esta, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización; y b) los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que por lo tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. También incluye los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión”. (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Propiedades, planta y equipo señala que se reconocerán como tal los activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Así mismo, la Norma de Bienes de uso público menciona que se reconocerán como tales los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente; con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Teniendo en cuenta lo anterior y en el entendido que en periodos anteriores al 2022 la entidad reconoció como gastos aquellos bienes que cumplían con la definición para ser reconocidos como propiedades planta y equipo y como bienes de uso público; deberá corregirse el error en el periodo en que se descubra, aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por consiguiente, en el periodo actual, la entidad incluirá los bienes que cumplan con los criterios para el reconocimiento como propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá reexpresar retroactivamente la información comparativa afectada

por el error. Si, por el contrario, el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100015261 DEL 07-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Incremento del valor de las edificaciones y terrenos conforme al valor catastral.

Doctora
 JIMENA BETANCUR RIVERA
 Secretaria de Asuntos Administrativos
 Alcaldía de Dosquebradas
 Dosquebradas, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20240010021232, del 17 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“la entidad requiere revaluar o valorizar o incrementar el valor de los activos (Bienes Inmuebles), los cuales según la Resolución 533 de 2015 fueron reconocidos en los Estados Financieros por su costo en el año 2019 (...)

La pregunta es, si para el año 2024 podemos realizar estos ajustes tanto para los terrenos como para las edificaciones, para que el valor quede reflejado con su valor catastral (...), todo amparado en la Resolución 285 de 2023, para que se refleje el valor real del patrimonio del Municipio.

Segunda pregunta. En que normatividad se encuentra el Párrafo 1 al que hace referencia el Parágrafo Transitorio 2° del Artículo No. 2 de la Resolución 285 de 2023”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado” (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, la Resolución 285 de 2023, modificada por la Resolución 086 de 2024, dispone:

“Artículo 1º. Modificar las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cuales quedarán tal y como se establece textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.

Artículo 2º. Vigencia. 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 el artículo 65 de la Ley 1437 de 2011, modificado a su vez por el artículo 15 de la Ley 2080 de 2021, y tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2024.

Parágrafo transitorio 1º. Con excepción de lo señalado en el parágrafo transitorio 2º del presente artículo, las modificaciones a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, realizadas mediante la presente Resolución, aplicarán de manera prospectiva a partir del 01 de enero de 2024. Los efectos del reconocimiento o ajuste de los activos o pasivos, producto de las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución, afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Adicionalmente, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2024, se revelará el impacto que tuvieron las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

En ningún caso, la aplicación de las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución implicará la reexpresión retroactiva de los saldos a 31 de diciembre de 2023, que se presentan comparativamente en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2024.

Parágrafo transitorio 2º. Las modificaciones realizadas al párrafo 1 de la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, realizadas mediante la presente Resolución, aplicarán de manera prospectiva a partir del 01 de octubre de 2024. Los efectos del ajuste de los inventarios, producto de las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución, afectarán la subcuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS, si los bienes fueron adquiridos durante el periodo contable 2024, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES si los bienes fueron adquiridos en periodos contables anteriores al 2024. Adicionalmente, en los

estados financieros a 31 de diciembre de 2024, se revelará el impacto que tuvieron las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

No obstante, las entidades podrán aplicar de forma anticipada y de manera prospectiva, a partir del 01 de enero de 2024, las modificaciones realizadas al párrafo 1 de la Norma de inventarios.

En ningún caso, la aplicación de las modificaciones realizadas al párrafo 1 de la Norma de inventarios implicará la reexpresión retroactiva de los saldos a 31 de diciembre de 2023, que se presentan comparativamente en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2024" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno exige que la medición posterior de estos activos se realice al costo menos depreciación acumulada menos deterioro acumulado. En consecuencia, la entidad no puede actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo conforme al valor catastral de los terrenos o edificaciones.

Adicionalmente, se precisa que los efectos del reconocimiento o ajuste de los activos o pasivos de que trata el párrafo transitorio 1º del artículo 2 de la Resolución 285 de 2023, modificado por el artículo 1º de la Resolución 086 de 2024, solo aplica a las modificaciones que se realizaron a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante el artículo 1º de la Resolución 285 de 2023. En este sentido, se precisa que la Resolución 285 de 2023 no modificó el párrafo 20 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En suma, la entidad no puede actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo conforme al valor catastral de los terrenos o edificaciones utilizando como fuente normativa el párrafo transitorio 1º del artículo 2 de la Resolución 285 de 2023.

Además, se precisa que el párrafo 1 al que hace referencia el párrafo transitorio 2 del artículo 2 de la Resolución 285 de 2023, modificado por el artículo 1 de la Resolución 086 de 2024, se encuentra en la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenida en el anexo que hace parte integral de la Resolución 285 de 2023. También, la Norma de inventarios puede ser consultada en la página web de la CGN www.contaduria.gov.co siguiendo la ruta:

RCP > RCP en convergencia con NIIF – NICSP > Marco Normativo para Entidades de Gobierno > Normas > Normas Versión 2015.11

CONCEPTO No. 20241100017401 DEL 23-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de bienes inservibles.

Doctora
CLAUDIA JIMÉNEZ TORRES
 Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100022482 del 23 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Si tengo en el inventario de la cuenta 1635 bienes muebles en bodega (el 90% de los artículos son inservibles) pero no se ha terminado su vida útil) que debo hacer?”

Adicionalmente, el 3 de mayo de 2024, la doctora Claudia Jiménez Torres, vía telefónica, señala que la consulta la realiza para una entidad de gobierno.

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera del texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos

valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que se dará de baja una propiedad, planta y equipo cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Adicionalmente, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que todas las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados y que dichos soportes podrán ser de origen interno o externo.

Así las cosas, la entidad dará de baja las propiedades, planta y equipo sobre las cuales pierda el control o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, situación que la entidad deberá respaldar con los debidos soportes contables que sean susceptibles de verificación y comprobación.

Adicionalmente, como lo señala el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la entidad deberá realizar de forma permanente y sostenible la depuración contable, con el objetivo de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Por lo tanto, siempre que se presenten este tipo de hechos económicos, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros contables.

Ahora bien, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que la vida útil de una propiedad, planta y equipo corresponde al periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Por lo tanto, cuando la entidad identifique bienes inservibles y efectúe su baja de sus libros contables, significa que dichos bienes ya no cuentan con una vida útil y con la baja en cuentas también cesará su depreciación.

Es de precisar que, el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de origen y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico o administrativo, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

CONCEPTO No. 20241100022701 DEL 02-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Registro contable de la venta de un vehículo de la entidad.

Doctor
 EDUARDO QUINTERO DUARTE
 Personero Municipal
 Personería Municipal de Cota
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010032632 del 18 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) me permito solicitar su valioso concepto respecto a indicar como se debe incorporar presupuestalmente (rubro presupuestal) y contablemente (cuenta contable) el ingreso de los recursos producto de la venta del vehículo que actualmente se encuentra a nombre de la Personería Municipal de Cota, el cual fue adquirido por este Ministerio Público en el año 2013, con recursos incorporados en su momento al presupuesto de gastos de la Personería”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTÍCULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En ese sentido, de acuerdo con las consideraciones expuestas, la CGN procede a dar respuesta respecto al registro contable que debe atender la entidad para el reconocimiento de la venta de un vehículo cuando se encuentra reconocido como parte de las propiedades, planta y equipo en la información financiera, caso en el cual, la entidad procederá con la baja en cuentas por el valor en libros del bien, de acuerdo con lo indicado en el numeral 10.4. Baja en cuentas de la Norma de propiedades, planta y equipo.

Conforme con lo anterior, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor de la contraprestación recibida, la subcuenta 168508-Equipos de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor reconocido como depreciación del vehículo, la subcuenta 169512-Equipo de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor que se hubiera reconocido como deterioro del valor del bien, y acreditará la subcuenta 167502-Terrestre de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, por el costo del bien. Si existe alguna diferencia esta se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o un crédito en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, respecto a su solicitud del rubro presupuestal que debe utilizar la entidad para incorporar presupuestalmente el ingreso percibido por la venta del vehículo, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre asuntos de carácter presupuestal, por lo cual, se informa que se dio traslado de la solicitud a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante radicado CGN N° 20241030006193 del 20 de junio de 2024.

CONCEPTO No. 20241100027781 DEL 15-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Bajo qué criterio, método o área responsable se asigna el valor residual. Activos totalmente depreciados que continúan en uso.

Doctor
MAURICIO CARO DÍAZ
 Coordinador de Bienes y Servicios
 División de Servicios Generales
 Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010034402 del 02 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

"(...) el Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, mediante la Dirección de Bienes y la Coordinación de Contabilidad, solicitamos muy respetuosamente Concepto sobre el Valor Residual de un activo fijo, en el entendido que es el importe que la entidad estima obtener al final de su vida útil, y que al final del periodo a depreciar, se puede calcular como el valor de reconocimiento menos la depreciación acumulada.

Por lo anterior, y de manera respetuosa solicitamos concepto sobre:

- 1) Bajo que criterio, método o área responsable se asigna la cifra que compone el valor residual, la cual es necesaria tener al inicio de la depreciación.
- 2) Para los activos que estén totalmente depreciados y aún continúan en uso, cuál sería el paso a seguir para recalculer el nuevo monto a depreciar. Lo anterior teniendo en cuenta que se tiene personal que conoce de la parte técnica, pero no son certificados para avaluar

bienes y no vemos rentable contratar un evaluador que nos calcule el valor de los bienes, cuyo valor resultante no va a ser significativo”.

Mediante, llamada telefónica recibida de la doctora Gloria Edith Bacca Tejada contadora del Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, nos aclaró que la consulta hace referencia a propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o

potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo (...).

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

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.

(...)

26. 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 Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye para cada una de sus preguntas de la siguiente manera:

Pregunta 1. Respecto al criterio, método o área responsable que asigna la cifra que compone el valor residual, la cual es necesaria tener al inicio de la depreciación.

Respuesta: En primera instancia el valor residual corresponde a un valor estimado por la entidad, el cual espera obtener al momento de efectuar la disposición del bien, cuando este alcance la antigüedad y características definidas para el final de su vida útil, para ello la entidad se basará en la experiencia que haya tenido con cada tipo de bien. Así mismo, si la entidad tiene la evidencia de que al final de la vida útil habrá consumido significativa o totalmente los beneficios económicos o potencial de servicio del bien, podrá considerar que el valor residual sea cero.

La entidad puede revisar por sí misma o acudir a agentes externos a ella para estimar el valor residual, siempre y cuando cumpla con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente con la Norma de propiedades, planta y equipo, así como también con lo indicado en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable. Igualmente, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

En conclusión, es la entidad la que debe asignar el área responsable para la estimación del valor residual, teniendo en cuenta lo mencionado con anterioridad.

Pregunta 2. Para los activos que estén totalmente depreciados y aún continúan en uso, cuál sería el paso por seguir para recalculer el nuevo monto a depreciar. Teniendo en cuenta que se tiene personal que conoce de la parte técnica, pero no son certificados para avaluar bienes y no es rentable contratar un evaluador que calcule el valor de los bienes, cuyo valor resultante no va a ser significativo.

Respuesta: En primera instancia, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso, indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos o potencial de servicio por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) La primera situación puede corresponder a un error a) como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros o b) al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, con el fin de determinar si las expectativas actuales difieren de las estimaciones previas.

Por lo anterior, cuando un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o un potencial de servicio.

Por lo tanto, la entidad deberá corregir el error recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, debitando la subcuenta de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor de la depreciación en exceso calculada en periodos contables anteriores, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el exceso de la depreciación calculada en el periodo contable vigente.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La segunda situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el importe en libros bruto de dichos bienes.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100027791 DEL 15-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes inmuebles de una entidad.

Doctor
 JORGE BERMÚDEZ BETANCOURT
 Profesional - Contratista
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MINVIVIENDA)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010034672 del 03 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicito de su amable colaboración en cuanto a lo siguiente, si actualmente hay normatividad contable o conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación:

1. ¿Con qué frecuencia se debe actualizar los avalúos comerciales de los bienes inmuebles de las entidades?
2. ¿Quién debe emitir el valor comercial de los predios?
3. ¿Si los valores deben ser actualizados en los libros contables?”

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTÍCULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto de la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 3. ¿Con qué frecuencia se debe actualizar los avalúos comerciales de los bienes inmuebles de las entidades? ¿Si los valores deben ser actualizados en los libros contables?

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que, con la emisión de los nuevos Marcos Normativos, la estructura del Régimen de Contabilidad Pública anterior y el contenido de sus elementos estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2017. En consecuencia, la Circular Externa 060 del año 2005, la cual hacía referencia “a los procedimientos relacionados con los efectos contables de avalúos de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos sujetos al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP”, perdió vigencia a partir del 01 de enero de 2018.

Por lo anterior, de conformidad con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento estos activos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del citado Marco Normativo únicamente serán con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos generadores o no generados de efectivo, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

Pregunta 2. ¿Quién debe emitir el valor comercial de los predios?

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el

Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En ese sentido, la CGN no es competente para establecer quién debe emitir el valor comercial de los predios que posee la entidad.

CONCEPTO No. 20241100028811 DEL 22-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingreso o gasto por baja en cuentas.

Doctor
 RICHARD ALEXANDER QUINTERO SOLANO
 Jefe de Oficina de Control Disciplinario
 Consejo Profesional Nacional de Ingeniería
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010035732 del 11 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad a lo anterior, esta Oficina mediante auto de fecha treinta (30) de mayo de 2024 ordenó la prórroga de la investigación disciplinaria dentro de la actuación disciplinaria interna de referencia y ordenó oficiar a la Entidad que representa para que determine cuál es la forma correcta de realizar el registro contable por la enajenación de activos fijos de las Oficinas 207 y 302 ubicadas en la Calle 49B No. 64 - 54 Edificio San Pablo ubicada en la ciudad de Medellín realizado por el Área de Gestión Contable de la Entidad y reprochado por la Contraloría General de la República, de conformidad con los siguientes hechos:

La Contraloría General de la República mediante auditoría No. CGR-CDSI 024 del mes de noviembre de 2022 indicó que el COPNIA mediante la Resolución R2021066668 de 27 de abril de 2021 ordenó la baja definitiva de dos inmuebles de la ciudad de Medellín, ubicados en la Calle 49B No. 64B 54 Oficinas 207 y 302 Edificio San Pablo por un valor total de \$296.121.508 millones, siendo reportados por el Área de Contabilidad de la Entidad de la siguiente manera:

Tabla 13. - REGISTROS CONTABLES DE LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS FIJOS

Fecha registro	Código	Cuenta	Debe	Haber
26-02-21	11100601	Depósito de Instituciones financiera-Cuenta de Ahorros - Bancolombia	\$296.121.508	
26-02-21	48089002	Ingresos en Venta de Inmuebles		\$296.121.508
28-04-21	58901901	Otros Gastos – Perdida en baja de Activos	\$240.162.004	
28-04-21	16850102	Depreciación Acumulada. Pop. Planta Equipo-Edificios-Oficinas	\$34.078.996	
28-04-21	16400201	Propiedad Planta y Equipo-Edificaciones-Oficinas urbanas		\$274.241.000

Para la Contraloría General de la República los registros tuvieron que haberse consignado de la siguiente manera:

Tabla 14. - REGISTROS CONTABLES DE LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS FIJOS SEGÚN CGR

Fecha registro	Código	Cuenta	Debe	Haber
26-02-21	11100601	Depósito de Instituciones financiera-Cuenta de Ahorros - Bancolombia	\$296.121.508	
26-02-21	16850102	Depreciación Acumulada. Pop. Planta Equipo-Edificios-Oficinas	\$34.078.996	
26-02-21	48089002	Ingresos en Venta de Inmuebles		\$55.959.504
26-02-21	16400201	Propiedad Planta y Equipo-Edificaciones-Oficinas urbanas		\$274.241.000

De conformidad a lo expuesto, solicito la colaboración de la Contaduría General de la Nación con el fin de que informe lo que se relaciona a continuación:

a) ¿Sírvese informar si la forma correcta de realizar el registro contable de enajenación de activos fijos de las oficinas 207 y 302 del COPNIA realizadas en el año 2021 fue como lo realizó el Área de Gestión de Contabilidad de la Entidad o como lo indicó la Contraloría General de la República en el informe de Auditoría No CGR-CDSI 024 de noviembre de 2022?

b) ¿Cuál es la consecuencia de que se haya realizado el registro contable de enajenación de activos fijos de manera errada de haberse realizado?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, vigentes para el año 2021, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, vigente para el periodo contable del año 2021, la pérdida o ganancia generada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calcula como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

En este sentido, de acuerdo con los valores señalados en la consulta, el Consejo Profesional Nacional de Ingeniería debió registrar la diferencia entre el valor en libros de las oficinas objeto de la consulta y el valor de venta de las mismas como un ingreso. Por consiguiente, la entidad debió registrar la venta de los inmuebles mediante un débito en la subcuenta 111006-Cuenta de ahorro de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y en la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta 164002-Oficinas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En consecuencia, el registro contable erróneo realizado por la entidad tuvo impacto en el estado de resultados del período, al generar un mayor valor de las cuentas del gasto y del ingreso relacionadas en el asiento contable; por lo que esta situación puede afectar la representación fiel de la información financiera presentada en los estados financieros correspondientes al año del registro contable.

CONCEPTO No. 20241100032561 DEL 02-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Medición posterior de propiedades, planta y equipo. Uso de avalúos para la medición del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo.

Doctor
 OSCAR IVÁN CORREA
 Secretario de Hacienda
 Alcaldía de Bojacá
 Bojacá, Cundinamarca

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010043552 del 27 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el Municipio de Bojacá identificado con el código ENT 219925099, durante la vigencia 2023 realizaron un ‘Saneamiento’, en lo que incluía un avalúo a bienes muebles e inmuebles. Al verificar la información en el módulo de almacén versus el módulo contable encontramos lo siguiente.

1. En la realización del avalúo realizado y aplicado en el 2023 el valor definido fue el valor presente actual del bien, es decir no consideraron los valores históricos, de igual forma se desconoció la vida útil del bien desde su fecha de adquisición, y para la vida útil asignada no se consideró ningún criterio diferencial para los diferentes activos. Pues estos fueron adquiridos diferentes fechas:

Por ejemplo, en el ítem de propiedad planta y equipo específicamente para este caso carros compactadores de basura, todos tienen la misma vida útil pendiente por depreciar.

(...)

Dichos carros fueron adquiridos en diferentes años, uno en el año 2011 por valor de \$286.000.000, otro en el año 2014 por valor de \$280.182.182, y el último en el año 2020 por valor de \$467.687.204.

Situaciones similares se presentan en los equipos de cómputo y comunicación, muebles, equipos audiovisuales, y toda la demás propiedad planta y equipo.
(...)

Las volquetas y los autobuses tienen la misma vida útil pendiente por depreciar:

(...)

Se tiene entendido que los valores definitivos de la propiedad planta y equipo debía tomarse con corte al 1 de enero de 2018 de acuerdo con el instructivo 002 del 8 de octubre de 2015 y que el valor al costo de adquisición es el cual se debe registrar el activo según resolución 285 de 2023, en esta resolución también se definió la medición posterior, proceso que no fue tenido en cuenta en el momento que practicaron los avalúos en la entidad. Si se detectaba índices de deterioro se debía realizar el registro contable correspondiente, o verificar si aún el activo presta servicio más allá de la vida útil establecida inicialmente se debía reexpresar la vida útil restante pendiente por depreciar, en cuanto al desgaste por imprevistos como accidente etc. Que impidieron seguir prestando el servicio, en ese caso si debía darse de baja el bien. Pero nunca se habló de modificar totalmente el valor del activo, y contracreditar el valor del activo en los estados financieros. Situación que se presentó en los estados financieros del 2023, ya que acreditaron valores de la propiedad planta y equipo para dejar el valor como los ajustaron en el módulo de almacén, perdiendo así el histórico del valor del bien, no conservaron fechas de adquisición, establecieron para todos las misma fechas en que cargaron la información, y a todos bienes le definieron al misma vida útil, y la misma vida útil pendiente por depreciar, sin importar que los bienes hayan sido adquiridos en diferentes fechas. Esta situación está presentando todos los componentes de la cuenta 16.

2. La entidad no está teniendo en cuenta la depreciación por componentes, según lo manifestado, dicen que el sistema de información financiera SINFA no los contempla, sin embargo, tengo entendido, que, en el caso de los compactadores, y maquinaria amarilla, tienen un desgaste mayor las cajas compactadoras y las cuchillas, lo que implica solo comprar estas partes para que el equipo siga prestando el servicio.

3. En el módulo de almacén donde se tiene registrado los bienes inmuebles no se puede diferenciar el valor del terreno del valor de la edificación, adicional aparece valor catastral, y en algunos inmuebles tienen el valor comercial, pero es menor al valor catastral.

De acuerdo con lo anterior expuesto solicitamos por favor que desde la Contaduría General de la Nación, nos colaboren indicando cual era el procedimiento correcto que debía haber hecho la entidad inicialmente, y como podría corregirse esta situación (si tendría que

realizarse un nuevo levantamiento de inventarios con los valores históricos), ya que esta situación debe ser subsanada, en menos de un año, pues un compromiso definido en plan de mejoramiento, producto de autoría con enfoque integral, practicada por la contraloría departamental de Cundinamarca a la vigencia 2023”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del

activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites

legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

26. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden corresponder a piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

27. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. (...).

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

19.4. Medición del valor recuperable

(...)

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso.

(...)

19.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

20. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

19.4.2. Valor en uso

21. El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo o unidad generadora de efectivo por su uso y disposición final.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

18. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado si existiere. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta.

20.4.2. Costo de reposición

19. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

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.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Norma de propiedades, planta y equipo indica que se clasificaran en esta categoría los activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, que prevé usarlos durante más de 12 meses y no espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación. Así mismo, indica que los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado de la edificación.

Con respecto al reconocimiento de los bienes como propiedades, planta y equipo este se realizará de forma individual, así como la estimación de la vida útil, el método de depreciación, el deterioro y el valor residual. Ahora bien, la Norma de propiedades, planta y equipo indica que el valor de los elementos o bienes adquiridos que se consideren materiales se podrá distribuir su valor inicialmente reconocido entre las partes significativas o componentes del elemento, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas o componentes pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales.

La norma señala que la medición posterior de cada una de las propiedades, planta y equipo será al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. No obstante, si un componente de un elemento de propiedades, planta y equipo tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otro componente del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambos componentes para determinar el cargo por depreciación. Es importante resaltar que es responsabilidad de la entidad definir, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

La Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, señalan que, como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores o no generadores de efectivo, según corresponda.

Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo o el valor de servicio recuperable del activo, dependiendo del caso, para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado. En caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal de dicho valor.

Ahora bien, dichos indicios pueden ser de fuentes externas como, por ejemplo: la disminución significativa del valor de mercado del activo como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal; cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, relacionados con el mercado al que está destinado el activo, el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad; entre otros.

Posterior a la determinación de la existencia de un indicio de deterioro la entidad reconocerá el deterioro del valor del activo, generador de efectivo o no generador de efectivo, cuando su valor en libros supere su valor recuperable o su valor de servicio recuperable, respectivamente.

Para el caso de los activos generadores de efectivo dicho valor recuperable corresponde al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso; y para el caso de los activos no generadores de efectivo corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En este sentido, el avalúo realizado corresponde a un insumo para calcular el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, posterior a la determinación de la existencia de un indicio de deterioro, es decir, la decisión de realizar un avalúo es la consecuencia de la determinación de un indicio de deterioro a fin de su comprobación. Por lo anterior, la realización de los avalúos tendría implicación contable respecto al valor que es reconocido como deterioro del valor de los activos, y no implicarían el ajuste de la información previamente reconocida respecto al costo o la depreciación acumulada de los bienes.

Ahora bien, si la entidad reconoció los valores obtenidos de los avalúos en 2023 como el costo de cada bien, la entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores por cuanto incorporó valores que no atienden a los lineamientos señalados por la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior de los bienes; ya que el valor obtenido a través de los avalúos corresponde a un insumo empleado para el cálculo del valor del deterioro y no al valor por el cual se miden de manera posterior los bienes en la contabilidad.

Por lo anterior, la entidad deberá corregir el error atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual deberán determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Por su parte, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

En consecuencia, la entidad deberá reflejar en sus estados financieros los bienes de propiedades, planta y equipo al costo calculado conforme con el numeral 10.2. Medición inicial de la Norma de propiedades, planta y equipo. Asimismo, deberá reflejar el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros a través de la depreciación de acuerdo con lo señalado en el numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo; y la existencia o no del deterioro de valor conforme con la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20241100033481 DEL 15-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de un bien inmueble en restauración Costos asociados con la restauración de un bien inmueble Amortización de los pagos anticipados para la ejecución de la obra de restauración de un bien inmueble

Doctora
 ANGGI DAYANA PARRADO
 Coordinadora de Contabilidad
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010044772 del 2 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"...requerimos orientación contable en temas relacionados con propiedades, planta y equipo y el manejo contable de recursos entregados de manera anticipada.

(...)

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, con base a la necesidad de garantizar el adecuado funcionamiento en su desarrollo misional y mejorar las condiciones de áreas de trabajo, el confort de sus funcionarios y público en general, así mismo por ser una edificación de aproximadamente 100 años, requiere de una rehabilitación sísmica a la estructura del edificio, garantizando la estabilidad estructural y dar cumplimiento a la Ley General de Cultura, que obliga a la conservación de los inmuebles declarados como bienes de interés cultural, como es el caso del Edificio Pedro A. López.

Por lo anterior el MADR suscribió un contrato de obra y demás contratos que se requieren para el debido manejo y desarrollo en la ejecución de las adecuaciones estructurales, arquitectónicas, patrimoniales y de restauración.

Se discriminan los contratos que a la fecha se tienen celebrados en la ejecución de la restauración del Edificio Pedro A. López:

1.1 Contrato de Obra

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, suscribió el Contrato de Obra MADR-685-2023 (...) con plazo de ejecución de 24 meses.

Objeto:

Clausula 2: EJECUTAR POR EL SISTEMA DE PRECIOS UNITARIOS, LAS OBRAS DE INTERVENCIÓN FÍSICA PARA LA RESTAURACIÓN, REFORZAMIENTO ESTRUCTURAL, AMPLIACIÓN, MODIFICACIÓN, DEMOLICIÓN PARCIAL, MODERNIZACIÓN DE LAS REDES Y EQUIPOS PARA EL EDIFICIO PEDRO A. LÓPEZ, SEDE DEL MINISTERIO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL, INMUEBLE DECLARADO BIEN DE INTERÉS CULTURAL DEL ÁMBITO NACIONAL, CONFORME A LAS LICENCIAS APROBADAS POR EL MINISTERIO DE CULTURA Y LA LICENCIA DE CONSTRUCCIÓN.

(...)

Adicional al contrato de obra, el Ministerio celebro contrato de Interventoría para la revisión y control en el desarrollo del mantenimiento.

1.2 Contrato de Interventoría

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, suscribió el Contrato de Interventoría MADR-697-2023 (...), con plazo de ejecución de 24 meses.

(...)

1.3 Contrato de Prestación de Servicios Profesionales

Adicional a los contratos indicados anteriormente, también se han celebrado seis (6) contratos de prestación de servicios profesionales, donde los objetos de los contratos son conexos al contrato de Obra.

(...)

De acuerdo con la información recibida en el desarrollo de la obra, se celebrarán más contratos conexos al desarrollo del mantenimiento y restauración del Edificio Pedro A López.

1.4 Reconocimiento contable en los Estados Financieros del MADR

De igual manera, el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, tiene registrado el Edificio Pedro A. López en la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y la depreciación de este bien se encuentra reportada en la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Sí bien, este activo está declarado como bien de interés cultural, presta un servicio de uso a la misionalidad del MADR, por lo que se tiene registrado en la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

El Edificio Pedro A. López fue desocupado en su totalidad, como parte del acuerdo con el Contratista para poder ejecutar la obra.

2. CONSULTA

Temas:

1. ¿Se debe reclasificar el bien que se encuentra en restauración, de la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES a la subcuenta 163601-Edificaciones de la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO?

De ser positiva la respuesta anterior; ¿Se debe trasladar con el valor del costo o con el valor en libros (Vr Costo – depreciación)?

Si es positiva la reclasificación del bien a la subcuenta 163601-Edificaciones de la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, ¿Se debe continuar realizando la depreciación y registrarla en la subcuenta 168514-Propiedades, planta y equipo en mantenimiento de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)?

2. La depreciación practicada al Edificio Pedro A. López se lleva en la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), ¿Se debe reclasificar esta depreciación?

De ser positiva la respuesta ¿En qué cuenta contable se reclasifica? o ¿cuál sería el procedimiento contable de esta depreciación?

¿Durante el mantenimiento del edificio Pedro A. López, se debe continuar con la depreciación de este? o ¿debe interrumpirse y reiniciarla al momento de finalizar el mantenimiento?

3. A la fecha se han realizado pagos por los diferentes conceptos mencionados y se tienen las siguientes inquietudes:

¿Todos los costos y gastos que se generen y sean inherentes en el desarrollo del mejoramiento del bien, se registraran como un mayor valor del bien y en que cuenta contable se deben registrar temporalmente durante el transcurso de la ejecución de la obra?

¿En qué momento se depreciarían estos valores?

¿Cuál sería el manejo contable para unificar los costos conexos de la obra al bien?

4. Con respecto a los seis contratos de prestación de servicios profesionales, se tienen las siguientes inquietudes:

¿Se pueden considerar inherentes al desarrollo del mejoramiento del bien y aplicar como un mayor valor del bien?

¿Cuándo se consideran inherente y cuando no, un gasto o costo?

5. El valor entregado por el MADR a título de pago anticipado \$13.847.122.151 al contratista, se registró en la subcuenta 190508-Mantenimiento de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

¿Cuál sería el criterio para disminuir el pago anticipado?

¿Se debe disminuir durante el tiempo de ejecución de la obra, con cada informe de ejecución presentado por el contratista o al finalizar la obra?

¿El valor entregado a título anticipado se podría dividir en los 24 meses, el cual es el plazo del contrato de obra, para disminuir o amortizar el valor entregado?"

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.1. Reconocimiento

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un valor monetario obtenido por la entidad al medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, la depreciación de los activos, las obligaciones por beneficios posemplo y las provisiones.

16. El uso de estimaciones constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en la información fiable disponible o en las técnicas o metodologías utilizadas para la estimación contable, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe las siguientes cuentas contables, así:

1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO: “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico”.

1640-EDIFICACIONES: “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo”. Además, establece que se debita con “1-El costo de las construcciones adquiridas, (...), 4-El valor de las mejoras” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

PREGUNTAS 1 Y 2. Tratamiento contable de las adiciones y mejoras o reparaciones o mantenimiento de un bien inmueble clasificado como propiedades, planta y equipo

La Norma de propiedades, planta y equipo establece los conceptos y el tratamiento contable de las adiciones y mejoras, las reparaciones y mantenimientos, así:

a. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos. Así las cosas, las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación.

b. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa. Por lo tanto, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

c. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo. En este sentido, el mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

Teniendo en cuenta lo anterior, le corresponde a la entidad a partir de juicios profesionales, determinar el trasfondo de los contratos relacionados con “las obras de intervención física para la restauración, reforzamiento estructural, ampliación, modificación, demolición parcial, modernización de las redes y equipos para el edificio Pedro A. López”, y determinar si las erogaciones relacionadas con estas obras corresponden a adiciones y mejoras o a reparaciones o mantenimientos.

Así las cosas, si la entidad determina que el objeto de la obra del bien inmueble corresponde a adiciones y mejoras, reconocerá dichas erogaciones como un mayor valor del activo y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. Por lo tanto, el bien inmueble se mantendrá en la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, cuenta de origen; y se continuará aplicando la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior del bien, es decir que se debe continuar con el cálculo y reconocimiento de la depreciación del bien inmueble.

Sin embargo, si la entidad determina que el objeto de la obra del bien inmueble corresponde a reparaciones con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa; o mantenimientos con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, la entidad reconocerá dichas erogaciones como un gasto en el resultado del periodo.

En este caso, el Catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO como la cuenta donde se clasifican los bienes que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico. Por lo tanto, cuando se inicie el proceso de reparaciones o mantenimiento sobre el bien inmueble, la entidad reclasificará el bien como una propiedad, planta y equipo en mantenimiento debitando la subcuenta 163601-Edificaciones de la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO y acreditando la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el valor que se encuentra contabilizado en la cuenta de origen. Además, reclasificará la depreciación asociada al bien, debitando la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta 168514-Propiedades, planta y equipo en mantenimiento de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Es de precisar, que se debe continuar con el cálculo y reconocimiento de la depreciación del bien inmueble, aunque se encuentre en proceso de mantenimiento o reparación. Lo anterior, debido a que la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento.

En consecuencia, la depreciación calculada cuando el bien inmueble este mantenimiento se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 536014-Propiedades, planta y equipo en mantenimiento de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 168514-Propiedades, planta y equipo en mantenimiento de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

PREGUNTAS 3, 4 y 5. Costos asociados con las obras para el edificio Pedro A. López. Amortización de los pagos entregados como anticipos para la ejecución de la obra.

Es preciso reiterar que, si la entidad determina que el objeto de la obra del bien inmueble corresponde a reparaciones o mantenimientos, la entidad reconocerá el gasto en el resultado del periodo, en el momento en que reciba a satisfacción el bien o servicio contratado. Si se realizan avances o anticipos, estos se registrarán mediante un débito en la subcuenta de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y se amortizarán con los valores de los bienes y servicios recibidos, o con los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los contratos.

Ahora bien, si la entidad evalúa que el objeto de la obra del bien inmueble corresponde a adiciones y mejoras, reconocerá dichas erogaciones como un mayor valor del activo y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación.

Como se mencionó anteriormente, los costos relacionados con las adiciones o mejoras al bien inmueble son todos aquellos que van a permitir aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos. Por lo tanto, entre dichos costos se pueden encontrar: los costos que procedan directamente de la obra de construcción; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos aquellos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

En este sentido, si las erogaciones relacionadas con los contratos profesionales, señalados en su consulta, corresponden a erogaciones que son necesarias para realizar las obras y que la entidad pueda operar el activo de la forma prevista por la administración, dicho desembolso hará parte del costo del activo clasificado como propiedades, planta y equipo.

Si se realizan avances o anticipos, estos se registrarán mediante un débito en la subcuenta de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Posteriormente, con las entregas parciales o la entrega total de la obra a satisfacción de la entidad, se reconocerá el mayor valor del activo y se amortizarán los anticipos y avances efectuados.

Cuando la entidad reciba a satisfacción la obra en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración, ya sea de manera parcial o total dependiendo de los términos contractuales, y se reconozca el mayor valor del activo; la entidad estimará el efecto que estas obras tengan en la vida útil del bien, ajustando su vida útil y por ende el cálculo de la depreciación a futuro. Así las cosas, la entidad aplicará lo señalado en el numeral 4.2. Cambios en una estimación contable de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20241100033541 DEL 15-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Medición posterior de los elementos de propiedades, planta y equipo. Aplicación de las políticas contables de la entidad.

Doctora
 ANDREA PAOLA AGUIRRE
 Contadora Pública
 Municipio de El Colegio - Cundinamarca
 El Colegio, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010045792 del 09 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) al momento de querer alimentar el módulo de Activos fijos del Municipio se debe realizar de acuerdo al valor histórico que se trae en libros Oficiales menos su depreciación?, está permitido tomar el valor del avalúo 2023?

Quisiera saber qué impacto tiene en los informes que se emiten al realizar un aumento del valor en los activos si lo realizamos de esta manera.

Esto debido a que lo queremos llevar de manera sistemática y no manual.

Al igual para todo lo que tiene que ver con PPYE debemos tomar los valores históricos menos la depreciación?

Ahora en cuanto a las Vidas Útiles si se viene depreciando con unas vidas útiles que nos son las establecidas en la Política contable se puede realizar cambio aplicando las de las Políticas actuales?”.

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. (...)

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros". (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En relación con el cargue de información por parte de la entidad de manera sistemática en un módulo de activos fijos, en el entendido de que este es una herramienta que servirá de base para producir información contable y conciliar esta con la información financiera de propósito general; la entidad deberá garantizar que la información allí producida pueda ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones internas o externas que acrediten las características fundamentales de relevancia y representación fiel que debe tener la información financiera de propósito general y que confirmen la aplicación estricta del

Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

En este sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo indica que la medición inicial de los activos allí clasificados es al costo y, posteriormente, su medición será al costo menos la depreciación y el deterioro acumulados. Por lo tanto, la entidad no podrá actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo, por la implementación de un nuevo sistema para el manejo de sus activos fijos, con base en avalúos, por cuanto no se cumpliría con la medición posterior de estos bienes. No obstante, el costo de un activo se puede incrementar únicamente para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones, más no por efecto de avalúos posteriores a la medición inicial del activo en las condiciones en que fue reconocido.

Ahora bien, dado que la entidad ya ha definido en su Manual de políticas contables las vidas útiles de los activos clasificados como propiedades, plantas y equipo, la entidad deberá hacer uso de la política establecida en ese sentido, debido a que las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros, y deben ser acordes con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20241100034631 DEL 28-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de los bienes totalmente depreciados que se encuentran en uso

Doctor
 FRANK DE LA HOZ ACOSTA
 Profesional Universitario
 Contraloría Distrital de Barranquilla
 Barranquilla. Atlántico

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010048602 del 23 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“dentro de nuestros estados financieros existen bienes de propiedad planta y equipo que se encuentran totalmente depreciados y por ende en valor residual; dichos bienes aún prestan su potencial de servicio a la entidad; con la intención de demostrar la realidad económica tanto del bien como de los EEFF, es intención de la entidad revaluar los bienes que se encuentran en esta condición y darles un nuevo costo según el perito o experto profesional; la duda se presenta toda vez que en el marco normativo para entidades de gobierno no considera los revalúos pero tampoco se prohíben, por lo tanto pido claridad y orientación en el tema si solo los deajo a valor residual o si es pertinente darles un valor más real?? (sic)”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(..)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

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.

(...)

26. 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 del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, estos activos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada

menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar una actualización a estos activos.

Para efectos contables, los nuevos avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro que, como mínimo se hará al final del periodo contable, de conformidad con los criterios definidos en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. En este proceso la entidad deberá determinar para los activos generadores de efectivo el valor recuperable y para los activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable.

También indica esta Norma, que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Además, señala que la entidad debe realizar como mínimo al término de cada periodo contable una revisión del valor residual, la vida útil, y el método de depreciación. Lo anterior, con el fin de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros de los elementos y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se perciben beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad.

En este sentido, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad, significa que todavía conserva el potencial de servicios por su uso a la entidad o la capacidad de generar beneficios económicos; lo que puede relacionarse con alguna de las siguientes situaciones:

i) La primera situación puede corresponder a un error a) como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros o b) al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, con el fin de determinar si las expectativas actuales difieren de las estimaciones previas.

En consecuencia, la entidad deberá realizar la corrección del error para aquellos bienes que sean materiales y cumplan con la definición de activo, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente

manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

ii) La segunda situación puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el importe en libros bruto de dichos bienes.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100034641 DEL 28-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de activos intangibles vitalicios o con vida útil indefinida Tratamiento contable del cambio de la vida útil de activos fijos

Señores
 Contraloría Municipal de Floridablanca
 Floridablanca, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100048032 del 18 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Con el fin de optimizar el resultado financiero al final del año y en concordancia con nuestras políticas contables, solicitamos su concepto sobre las siguientes cuestiones:

Amortización de Intangibles Vitalicios: Se evidencia en la política contable de la entidad que los intangibles con características vitalicias y/o indefinidas no requieren de amortización. En este contexto, ¿podemos cesar la depreciación de los intangibles vitalicios que anteriormente se venían depreciando, en consonancia con lo establecido en nuestra política contable?

Ajuste de Plazos de Depreciación: Nuestras políticas contables incluyen una tabla de depreciación con plazos mayores a los actualmente aplicados a los activos fijos. ¿Es posible ampliar el plazo de depreciación de los activos fijos, de acuerdo con la política contable vigente, mediante la aprobación de un comité de sostenibilidad, incluso si los activos se han venido depreciando a tiempos menores?

(...)"

Mediante llamada telefónica realizada el 23 de octubre de 2024 a la consultante, aclara que la pregunta referente a la depreciación de los activos fijos aborda únicamente elementos de propiedad, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan

diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro de valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el periodo contable.

(...)

19.4. Medición del valor recuperable

(...)

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

2. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro del valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible con vida útil indefinida se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el periodo contable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es de precisar que las políticas contables son los principios, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración de los estados financieros, por lo cual, deben ser aplicados por esta de manera uniforme. En este sentido, la entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Pregunta 1: Activos intangibles considerados con vida útil indefinida

Con posterioridad al reconocimiento los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Ahora bien, la vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrán los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

No obstante, si la entidad determina que no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización, pero sí será objeto de comprobación de manera anual del deterioro, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

Es de precisar, que para los activos intangibles que puedan ser considerados con vida útil indefinida, la entidad deberá analizar si en efecto corresponden a activos con dicha vida útil. Dado que, por el hecho de que una licencia sea vitalicia o sobre un software no se conozca el momento exacto de su obsolescencia, reemplazo o desuso, no es condición suficiente para considerar que el activo tiene una vida útil indefinida, ya que, en efecto, si se requiere adquirir actualizaciones, esto evidencia su obsolescencia. En estos casos, la entidad deberá realizar una estimación de la vida útil de dichos elementos, con el fin de representar fielmente el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a estos activos.

En consecuencia, si el activo intangible tiene vida útil indefinida, la entidad deberá comprobar anualmente si el activo se ha deteriorado, para lo cual, aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Pregunta 2: Es posible modificar la vida útil de las propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la política contable vigente

La Norma de propiedades, planta y equipo señala que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Ahora bien, la vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

En cuanto a la distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil, esta se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. No obstante, tanto el valor residual como la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados como mínimo al cierre de cada periodo contable y, si existe un cambio significativo, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Cabe resaltar, que el efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

De conformidad con lo establecido en la Norma señalada, la estimación de la vida útil del activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, determinada por el tiempo que espera utilizar el bien. En este sentido, la entidad estimará la vida útil de sus propiedades, planta y equipo con base en lo indicado en la Norma de propiedades, planta y equipo, siendo posible ajustar tanto el método de depreciación como la vida útil de los activos para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

Así las cosas, el manual de políticas contables, el cual direcciona el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, debe estar acorde con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, entre otros.

Por último, por ser de su interés y con el fin de profundizar sobre el tema consultado, podrá revisar la siguiente información:

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la cual puede ser consultada en la página web en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Normas → En “Documentos” seleccionar la última versión o la versión requerida de las Normas y descargar.

Además de la Doctrina Contable Pública Compilada, la cual se encuentra publicada en la página web de la entidad, siguiendo la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Doctrina Contable Pública seleccionar la última versión o la versión requerida y descargar.

CONCEPTO No. 20241100037491 DEL 18-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Medición posterior de los elementos clasificados como propiedades, planta y equipo

Doctor
 JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Profesional defensa
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100052262 del 13 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Para el caso de los activos de menor cuantía que en su momento (en la vigencia actual o en la vigencia anterior) no se reconocieron directamente al gasto o costo respectivo sino que por el contrario se reconocieron como una propiedad, planta y equipo en el grupo 16 ¿Cuál es el tratamiento contable que debe aplicarse para reconocer el gasto de estos a sabiendas que se presentan varias situaciones, la primera, algunos activos se encuentran en bodega y por lo tanto no se ha reconocido depreciación, la segunda, hay activos que fueron trasladados al servicio y tienen depreciación aplicada pero no en su totalidad y la tercera, algunos activos que se encuentran totalmente depreciados?”

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse

como parte del costo de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios, Activos intangibles, Propiedades de inversión o Bienes de uso público. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Interrogante 1: ¿Cuál es el tratamiento contable de los activos se encuentran en bodega y por lo tanto no se ha reconocido depreciación?

De acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, la depreciación de los activos clasificados en esta categoría inicia cuando el bien está en condiciones de uso, es decir, ubicado y en estado adecuado para operar conforme a lo previsto. Sin embargo, la depreciación solo cesa cuando el activo se da de baja o si su valor residual supera su valor en libros; y no se interrumpe por períodos de inactividad o por reparaciones realizadas al activo.

Por consiguiente, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares deberá depreciar los activos que sean ubicados en bodega; de no realizar esta medición posterior, incurrirá en un error contable. No obstante, si la entidad no ha realizado la depreciación de los bienes que se encuentran en bodega disponibles para su uso, deberá corregir el error contable aplicando lo establecido en el numeral 4.3. de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta 536013-Bienes muebles en

bodega de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 168513-Bienes muebles en bodega de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor de la depreciación no registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 168513-Bienes muebles en bodega de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Interrogante 2: ¿Cuál es el tratamiento contable de los activos que fueron trasladados al servicio y tienen depreciación aplicada pero no en su totalidad?

Acorde con la Norma de propiedades, planta y equipo, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares deberá estimar la vida útil de cada activo considerando factores como el uso previsto, el desgaste físico, la obsolescencia y los límites legales; y al final de cada periodo contable, revisar los criterios utilizados para estimar el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, ajustándolos como un cambio en una estimación contable si hay cambios significativos para reflejar el nuevo patrón de uso del activo según lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Interrogante 3: ¿Cuál es el tratamiento contable de los activos que se encuentran totalmente depreciados?

Respecto a los activos totalmente depreciados, si estos se encuentran retirados del servicio por destrucción, por encontrarse inservibles, o se encuentran totalmente depreciados, agotados o amortizados por no encontrarse en condiciones de uso, estos bienes podrán registrarse mediante un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, para efectos de control.

Por el contrario, si los activos se encuentran totalmente depreciados y aún se encuentre en uso por parte de la entidad de gobierno, puede corresponder a dos situaciones:

i) Significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Por lo tanto, la entidad de gobierno deberá realiza la corrección del error para aquellos bienes que sean materiales y cumplan con la definición de activo, recalculando la

depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si los hechos económicos son materiales, los estados financieros deberán reexpresarse conforme a lo establecido en la norma previamente mencionada. En caso de que los hechos económicos no sean materiales, solo serán necesarios los registros pertinentes para realizar las correcciones correspondientes, acompañados de las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, podría corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo cual es una situación particular donde el bien en cuestión no es material y su omisión o no expresión en la información financiera podría esperarse razonablemente que no influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta; no obstante, la entidad de gobierno deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes que no cumplen con el criterio de materialidad determinado por la entidad, totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad. Además, la entidad deberá mantener dichos activos en los estados financieros y relevar en las respectivas notas contables, de forma individualizada, las razones por las cuales aún se encuentran en uso pese a estar completamente depreciados, sin que esta explicación configure la definición de error contable.

CONCEPTO No. 20241100040841 DEL 12-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Medición posterior de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo

Doctora
 ESTEFANY ALEXANDRA ORDUZ ROMERO
 Contratista
 Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia
 Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010057652 del 08 de noviembre de 2024 y la cual fue trasladada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) para una entidad pública (universidad), durante la vigencia 2023 continúa usando bienes que se encuentran totalmente depreciados, lo que significa que aún se reciben beneficios económicos y los bienes gozan de potencial de servicio. Adicionalmente, existen bienes registrados como propiedad, planta y equipo que no son materiales.

Es importante aclarar que estos activos aún se encuentran en servicio de las diferentes dependencias Académico- Administrativas y Laboratorios de la Universidad. la consulta sería:

1. Se puede hacer un recálculo de la vida útil de estos activos.
2. ¿Qué metodología es implementada para los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso y de bienes que están a punto de cumplir su vida útil?

3. ¿Es válido tomar en cuenta el análisis de un profesional que pueda reevaluar nuevamente la vida útil del activo fijo y darle valor en los libros contables y de este modo poder nuevamente depreciar estos activos?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en

el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

(...)

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

(...)

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)

4.3. Corrección de errores

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1. Se puede hacer un recálculo de la vida útil de estos activos

La Norma de propiedades, planta y equipo, determina que la medición posterior de estos bienes se realizará por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado; siendo la depreciación la distribución sistemática del valor del activo durante su vida útil, la cual inicia cuando este se encuentra listo para su uso, y el valor depreciable corresponde a la diferencia entre el costo del activo y su valor residual.

Adicionalmente, la Norma precisa que, la vida útil de la propiedad, planta y equipo es el tiempo que la entidad espera utilizarlo o la cantidad de producción que se espera obtener de él; la estimación de la vida útil se basa en la experiencia de la entidad con activos similares y se puede determinar considerando factores como: i) el uso previsto del activo, ii) el desgaste físico esperado, iii) la obsolescencia técnica o comercial, y iv) los límites legales o restricciones de uso. Además, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación se deben revisar al menos al final de cada período contable y se ajustan si hay cambios significativos estos se contabilizan como cambios en estimaciones contables.

Por consiguiente, si la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia identifica cambios en uno o más de los factores utilizados para estimar la vida útil de sus propiedades, planta y equipo, podrá ajustar el tiempo restante en el que se esperan obtener los beneficios económicos o potencial de servicio de dichos activos; el ajuste afectará tanto el resultado del periodo en que se realiza el cambio como los periodos futuros, considerando la nueva depreciación calculada con base en la estimación actualizada de la vida útil, conforme a lo dispuesto en el numeral 4.2 de la Norma sobre políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores.

Pregunta 2. ¿Qué metodología es implementada para los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso y de bienes que están a punto de cumplir su vida útil?

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual; siendo la materialidad un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por lo anterior, la información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

Respecto a la característica fundamental de relevancia, en el reconocimiento y medición de los activos, la entidad definirá en sus políticas contables el criterio de materialidad para que su información financiera refleje de manera adecuada todos los hechos económicos y partidas contables que puedan influir en la toma de decisiones de sus usuarios.

En consecuencia, si un activo que cumplía con el criterio de materialidad establecido por la entidad ha consumido totalmente su vida útil y se encuentra totalmente depreciado, pero la entidad considera que aún conserva su potencial de servicio, esto puede corresponder a dos situaciones:

i) Significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

En este sentido, la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia deberá realizar la corrección del error, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3.

de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si los hechos económicos son materiales, los estados financieros deberán reexpresarse conforme a lo establecido en la norma previamente mencionada. En caso de que los hechos económicos no sean materiales, solo serán necesarios los registros pertinentes para realizar las correcciones correspondientes, acompañados de las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, podría corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo cual es una situación particular donde el bien en cuestión no es material y su omisión o no expresión en la información financiera podría esperarse razonablemente que no influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes que no cumplen con el criterio de materialidad determinado por la entidad, totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad. Además, la entidad deberá mantener dichos activos en los estados financieros y relevar en las respectivas notas contables, las razones por las cuales aún se encuentran en uso pese a estar completamente depreciados o amortizados, sin que esta explicación configure la definición de error contable.

Por último, si la entidad tenía reconocidos bienes como propiedades, planta y equipo que no cumplían con los criterios de materialidad para ser reconocidos como activos, y estos ya se encuentran totalmente depreciados; la entidad los dará de baja en cuentas, y llevará el control administrativo que corresponda.

Pregunta 3. ¿Es válido tomar en cuenta el análisis de un profesional que pueda reevaluar nuevamente la vida útil del activo fijo y darle valor en los libros contables y de este modo poder nuevamente depreciar estos activos?

En relación con el uso del análisis de un profesional para reevaluar los activos clasificados como propiedades, planta y equipo con el propósito de ajustar su valor en libros, la Norma de propiedades, planta y equipo no permite la revaluación como método de medición posterior en ningún caso. No obstante, los avalúos técnicos realizados por profesionales constituyen una herramienta útil para comprobar la existencia de deterioro del valor de los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de deterioro, cuando previamente se pueda determinar que hay indicios de deterioro de estos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000271 del 05-01-2024
20241100001031 del 18-01-2024
20241100001671 del 26-01-2024
20241100010511 del 18-03-2024
20241120004051 del 13-03-2024
20241100013121 del 19-04-2024
20241100013701 del 26-04-2024
20241120007531 del 03-04-2024
20241100015881 del 10-05-2024
20241100016221 del 16-05-2024
20241100017381 del 23-05-2024
20241100017551 del 24-05-2024
20241100017671 del 27-05-2024
20241120013891 del 02-05-2024
20241100020811 del 17-06-2024
20241100021061 del 19-06-2024
20241100024781 del 29-07-2024
20241100024791 del 29-07-2024
20241100024801 del 29-07-2024
20241100024821 del 29-07-2024
20241100024821 del 29-07-2024
20241120024291 del 23-07-2024
20241100027051 del 12-08-2024
20241100027301 del 13-08-2024
20241100029051 del 27-08-2024
20241100030561 del 11-09-2024
20241100031791 del 24-09-2024
20241100031851 del 24-09-2024
20241100031871 del 24-09-2024
20241100031891 del 24-09-2024
20241100031981 del 25-09-2024
20241100032761 del 04-10-2024
20241100032971 del 08-10-2024

20241100033151 del 09-10-2024
20241100033361 del 11-10-2024
20241100033521 del 15-10-2024
20241100033721 del 17-10-2024
20241100033941 del 21-10-2024
20241100034401 del 24-10-2024
20241100034911 del 31-10-2024
20241100036431 del 08-11-2024
20241100036701 del 12-11-2024
20241100037201 del 14-11-2024
20241100037361 del 15-11-2024
20241100037381 del 15-11-2024
20241100037391 del 15-11-2024
20241100037531 del 18-11-2024
20241100038571 del 27-11-2024
20241100039371 del 02-12-2024
20241100039381 del 02-12-2024
20241100040141 del 06-12-2024
20241100040241 del 09-12-2024
20241100040341 del 10-12-2024
20241100040581 del 11-12-2024
20241100041111 del 17-12-2024
20241100041311 del 18-12-2024
20241100041441 del 19-12-2024
20241100041731 del 23-12-2024
20241100041751 del 23-12-2024
20241100041931 del 24-12-2024
20241120039851 del 23-12-2024

1.2.11 BIENES DE USO PÚBLICO

CONCEPTO No. 20241100015771 DEL 09-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de vías existentes sin contabilizar.

Doctora
 DILEM SÁNCHEZ RIVERA
 Profesional Especializada
 Municipio de la Tebaida
 La Tebaida, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010018402 del 04 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) asesoría respecto a las cuentas contables que deben usarse para el registro de reconocimiento de vías rurales existentes, que no estaban incluidas en los estados financieros”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a las características de las vías como bienes inalienables, imprescriptibles e inembargables, que están destinados al uso y disfrute de la comunidad en general, que además están al servicio permanente de la población, con las limitaciones establecidas por la ley y las autoridades que regulan su uso; estas deben ser reconocidas por el Municipio como un bien de uso público.

Por otra parte, si se cometió un error por parte de la entidad al no haber incluido en su información financiera vías rurales que existían con anterioridad al presente periodo contable, este deberá ser corregido atendiendo a lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Para el reconocimiento de las vías, la entidad debitará la subcuenta 171001-Red carretera de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- En caso de que el Municipio de la Tebaida no tuviera registrados los terrenos sobre los cuales se construyeron las vías, debitará la subcuenta 171014-Terrenos de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y acreditará la subcuenta que corresponda de la

cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por el contrario, si la entidad ya había reconocido dichos terrenos no deberá realizar este asiento contable.

Posteriormente, la entidad deberá reconocer para cada uno de los periodos anteriores que no realizó la medición posterior de las vías, la depreciación de estos bienes mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 178501-Red carretera de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR); y el deterioro si hubiese, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 179001-Red carretera de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR).

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente los registros mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100020151 DEL 07-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público
	SUBTEMA	Deterioro de los bienes de uso público

Doctora
 NELCY JENITH MALDONADO BALLEEN
 Coordinadora GIT Administrativo y Financiero
 Agencia Nacional de Infraestructura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025162 del 08 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. El deterioro al cual se refiere la norma de bienes de uso público, en la medición posterior, que debe ser reconocido en situación financiera de la Agencia, en caso de exista algún indico, ¿corresponde al deterioro físico del activo o corresponde a un deterioro de valor del activo?

2. Si el deterioro al cual se refiere la norma en comento, corresponde a un deterioro de valor, tal como se puede inferir con el citado numeral 25. ¿Debe la Agencia realizar la comprobación del deterioro de valor del activo a través de la comparación del valor en libros y el valor del servicio recuperable del activo?

3. Si el deterioro al cual se refiere la norma en comento, corresponde a un deterioro de valor, tal como se puede inferir con el citado numeral 25 pero no se debe medir a través de la comparación del valor en libros y el valor del servicio recuperable del activo. ¿Cuál es diferencia entre una baja en cuentas de un bien de uso público por daño físico y una perdida por deterioro de valor originada en un daño físico?

4. Ahora bien, si este deterioro es meramente físico y se debe medir como la proporción del activo que presenta daño físico, podría inferirse que: ¿los bienes de uso público a los cuales se les debe aplicar evaluación de indicios de deterioro además de ser materiales son los que no están cubiertos por un plan de mantenimiento y conservación?

5. Si un bien de uso público ya sea una red de carretera, red portuaria o una red férrea, se entrega en concesión a un concesionario para que este a través del acuerdo de concesión restablezca la capacidad del activo para prestar servicio, es decir, el o los activos entregados por la entidad titular presentan daños físicos que impiden que activo opere o preste servicio, desde antes del inicio del acuerdo de concesión:

¿Se debe realizar evaluación de indicios de deterioro, teniendo en cuenta que la reparación, mantenimiento y/o mejoramiento son la razón de ser del acuerdo?

¿A quién corresponde evaluar el indicio de deterioro y el reconocimiento de este, a la entidad titular o a la entidad concedente?

6. Los terrenos sobre los cuales se construyan los bienes de uso público, son objeto de evaluación de indicios de deterioro?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.3.5.1. Costo

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. Por el contrario, el costo de un activo se puede disminuir a través de la depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros. También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ha disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establece:

“11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

(...)

11.3. Medición posterior

(...)

23. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

24. El deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico. Si el valor en libros de la parte dañada no está identificado de manera separada, la entidad podrá estimarla tomando como referente a) la proporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo total del activo ajustado por la depreciación acumulada o b) la proporción física de la parte dañada con relación al activo total.

25. Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

11.5. Baja en cuentas

28. Un bien de uso público se dará de baja cuando se pierda el control del activo o cuando no se espere obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría

de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien de uso público se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

(...)

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

(...)

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda" (subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, actualizado según la Resolución 421 de 2023, establece:

"5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados

La entidad concedente registrará los valores relacionados con el deterioro de valor de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES, la subcuenta 535118-propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 535711-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR), la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 197611-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

La estimación del deterioro de valor de los bienes de uso público en concesión atenderá los lineamientos señalados en la Norma de bienes de uso público. Por su parte, la estimación del deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, atenderá los lineamientos de la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que:

1. Deterioro físico o deterioro de valor

El Marco conceptual señala que, las pérdidas por deterioro del valor reflejan el grado en el que potencial de servicio de un activo ha disminuido por cambios en la economía o por otras condiciones diferentes al uso normal del activo. Por su parte, la Norma de bienes de uso público menciona que, los bienes de uso público se deterioran cuando hay evidencia de que han tenido daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

Teniendo en cuenta lo anterior, se evidencia que la Norma de bienes de uso público en cuando habla de deterioro, en los párrafos 23 al 25, se refieren a deterioro del valor, ya que, los daños físicos que tiene el activo disminuyen el potencial de servicio de los bienes de uso público generando pérdidas en el valor de estos bienes. Por lo tanto, la Norma no trata dos deterioros diferentes, uno físico y uno de valor, sino que el daño físico resulta en el deterioro del valor de dichos bienes.

2. Comprobación del deterioro de los bienes de uso público

La Norma de bienes de uso público establece que el origen del deterioro de los bienes de uso público es que estos tengan daño físico, y que estos daños disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. Por lo tanto, el reconocimiento del deterioro en los bienes de uso público no se genera por la comparación del valor en libros y el valor del servicio recuperable, si no por el daño físico que tenga el activo.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, no es aplicable a los bienes de uso público. Por ello, el reconocimiento y la medición del deterioro son distintos.

3. Diferencia entre baja en cuentas y deterioro del valor

La baja en cuentas, en los bienes de uso público, se da cuando la entidad pierde el control del activo o cuando no se espera que de dicho bien se obtenga potencial de servicio, es decir, que el bien deja de ser catalogado como activo dentro de la información financiera

de la entidad. Por su parte, el deterioro, es una pérdida parcial en el potencial de servicio que tiene dicho activo dentro de la entidad. En el último caso, el activo aún es controlado por la entidad y no ha perdido la totalidad del potencial de servicio; por lo tanto, aún está catalogado como activo dentro de la información financiera de la entidad.

4. Deterioro de activos que tienen un plan de mantenimiento y conservación

El deterioro debe evaluarse como mínimo al final de cada periodo contable con independencia de que el bien de uso público se encuentre o no dentro de un plan de mantenimiento y conservación, ya que el deterioro se puede presentar por condiciones externas que no están contempladas dentro del plan y que alteran la capacidad normal de uso del activo.

5. Evaluación de deterioro en la entidad titular o en la concedente

El deterioro debe evaluarse como mínimo al final de cada periodo contable con independencia de que el bien de uso público vaya a ser entregado en concesión o si ya se encuentra en concesión. En este sentido, se pueden presentar dos situaciones:

a) Si los indicios de deterioro surgieron antes de que el activo se diera en concesión, la entidad titular del bien de uso público debe aplicar lo establecido en la Norma de bienes de uso público. Por lo tanto, esta entidad es la que evalúa, reconoce y mide el deterioro del bien de uso público.

b) Si los indicios de deterioro surgen cuando el activo está en concesión, la entidad concedente es la que debe evaluar, reconocer y medir el deterioro del bien de uso público ateniendo los lineamientos de la Norma de bienes de uso público.

6. Terrenos de los bienes de uso público:

A los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público les aplica la Norma de bienes de uso público, por lo tanto, deben cumplir con los criterios allí planteados, incluyendo la medición posterior, en dónde se plantea el reconocimiento y medición del deterioro.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100011651 del 04-04-2024
20241100019361 del 04-06-2024
20241120024341 del 20-08-2024
20241100031871 del 24-09-2024
20241100032971 del 08-10-2024
20241100033521 del 15-10-2024

20241100037201 del 14-11-2024
20241100037381 del 15-11-2024
20241100037531 del 18-11-2024
20241100038571 del 27-11-2024
20241100040341 del 10-12-2024
20241100042461 del 31-12-2024
20241120039851 del 23-12-2024

1.2.12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100001051 del 19-01-2024

20241100031871 del 24-09-2024

20241100038571 del 27-11-2024

20241100042461 del 31-12-2024

1.2.13 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.14 PROPIEDADES DE INVERSIÓN

CONCEPTO No. 20241100033701 DEL 17-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades de inversión
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la medición posterior de los bienes clasificados como propiedad de inversión
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades de inversión
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la medición posterior de los bienes clasificados como propiedad de inversión
3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades de inversión
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la medición posterior de los bienes clasificados como propiedad de inversión

Doctora
 MARÍA EULALIA CAMARGO CASTAÑO
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100046692 del 12 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Si registro en mis estados financieros propiedades de inversión acorde con lo establecido en el literal a. del párrafo 8 de la NIC 40 y como medición posterior tomo la decisión de aplicar el valor razonable, los efectos de las variaciones que se generen en cada medición (avalúos).

Contablemente como se deben registrar los efectos de dichas mediciones? (i) En el estado de resultados? (ii) En el patrimonio como superávit por revalorización? Lo anterior para hacer aplicado para una entidad de carácter oficial”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

14.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante la Resolución 413 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos” (Subrayado fuera de texto).

La Norma Internacional de Contabilidad 40-Propiedades de Inversión, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizada mediante la Resolución 267 de 2022, establece:

“Medición posterior al reconocimiento

(...)

Modelo del valor razonable

33 Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el modelo del valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable, excepto en los casos descritos en el párrafo 53.

34 [Eliminado]

35 Las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable de las propiedades de inversión se incluirán en el resultado del periodo en que surjan.

(...)

55 Si la entidad ha medido previamente una propiedad de inversión por su valor razonable, continuará midiéndola a valor razonable hasta que se disponga de la misma (o hasta que la propiedad sea ocupada por el propietario, o la entidad comience la transformación del mismo para venderlo en el curso ordinario de su actividad) aunque las transacciones comparables en el mercado se hicieran menos frecuentes, o bien los precios de mercado estuvieran disponibles menos fácilmente” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a que en su solicitud no señala el Marco Normativo que debe aplicar la entidad de gobierno o empresa pública objeto de consulta, la CGN dará respuesta considerando los tres marcos normativos que le aplican a las entidades contables públicas sujetas al Régimen de Contabilidad Pública:

De acuerdo con la Norma propiedades de inversión del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Norma propiedades de inversión del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la medición posterior de los bienes reconocidos en esta categoría se realizará por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado; aplicando los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o Deterioro del valor de los activos para cada uno de los marcos normativos mencionados según corresponda.

Por otra parte, la Norma Internacional de Contabilidad 40-Propiedades de Inversión, que deben aplicar las empresas públicas sujetas al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, determina que los bienes clasificados como propiedad de inversión que en su medición posterior al reconocimiento utilicen el modelo del valor razonable reconocerán las pérdidas o ganancias derivadas de un cambio en el valor razonable en el resultado del periodo en que surjan.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100040581 del 11-12-2024

1.2.15 ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO No. 2024110000281 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Amortización de activos intangibles adquiridos

Doctora
YANETH CORREDOR ECHEVERRÍA
 Contadora
 U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056172 del 05 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) ¿Para las Licencias de software adquiridas, las amortizaciones iniciarán en el momento que estén disponibles para su uso en la nube o en plataforma dispuesta para tal fin, o la amortización deberá iniciar solo hasta el momento en que las licencias sean activadas?”

CONSIDERACIONES

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 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

15. ACTIVOS INTANGIBLES

(…)

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con los antecedentes y las consideraciones expuestas, el proceso de amortización de un activo intangible iniciará cuando este se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la entidad.

En consecuencia, la amortización de las licencias de software adquiridas por la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, deberá iniciarse en el momento en que la entidad pueda disponer de ellas para su uso en la nube o en la plataforma dispuesta para tal fin.

CONCEPTO No. 20241100024211 DEL 22-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las licencias perpetuas

Doctora
 LUZ STELLA ZAPATA MORA
 Profesional de Gestión
 Consejo Profesional Nacional de Ingeniería
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010030622 del 11 de junio de 2024, la cual fue trasladada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“me permito elevar la consulta acerca del manejo contable y técnico, así como la doctrina aplicable a las licencias perpetuas”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y

no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la amortización por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro de valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.4. Medición del valor recuperable

(...)

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso.

(...)

19. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, la entidad podrá emplear el cálculo reciente más detallado del valor recuperable, realizado en el periodo precedente, siempre y cuando se cumpla que: a) este cálculo haya dado lugar a una cantidad que excede, de manera significativa, el valor en libros del activo y, b) sea remota la probabilidad de que el valor recuperable sea inferior al valor en libros del activo, comprobado esto mediante un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del valor recuperable.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

3. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. La

comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro del valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible con vida útil indefinida se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el periodo contable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

16. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, la entidad podrá emplear el cálculo reciente más detallado del valor del servicio recuperable, realizado en el periodo precedente, siempre y cuando se cumpla que: a) este cálculo haya dado lugar a una cantidad que excede, de manera significativa, el valor en libros del activo; y b) sea remota la probabilidad de que el valor del servicio recuperable sea inferior al valor en libros del activo, comprobado esto mediante un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del valor del servicio recuperable" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Se reconocerán como activos intangibles, aquellos recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, puede realizar mediciones fiables y se caracterizan porque no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita en el curso de las actividades y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Además de lo anterior, la entidad deberá evaluar los siguientes criterios para determinar si las licencias perpetuas cumplen con los requisitos para el reconocimiento como un activo intangible:

- i. El activo es identificable, es decir, que es susceptible de separarse de la entidad, con independencia de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación.
- ii. El activo es controlado por la entidad, esto es cuando le permite a la entidad obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.
- iii. El activo se puede medir de manera fiable, es decir, cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

En caso de que la entidad determine que las licencias perpetuas cumplen los criterios enunciados, las reconocerá mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Con respecto a la medición inicial, hace parte del costo, el precio, los aranceles de importación e impuestos no recuperables en el momento de la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

En cuanto a la medición posterior, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

Ahora bien, la vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrán los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados, y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal. No obstante, si la entidad determina que no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de las licencias perpetuas, se considerará

que estas tienen vida útil indefinida y no será objeto de amortización, pero sí serán objeto de la comprobación anual del deterioro, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

Es de precisar que, para los activos intangibles que puedan ser considerados con vida útil indefinida, la entidad deberá analizar si en efecto corresponden a activos con dicha vida útil. Dado que, por el hecho de que una licencia sea vitalicia o sobre un software no se conozca el momento exacto de su obsolescencia, reemplazo o desuso, no es condición suficiente para considerar que el activo tiene una vida útil indefinida, ya que, en efecto, si se requiere adquirir actualizaciones, esto evidencia su obsolescencia. En estos casos, la entidad deberá realizar una estimación de la vida útil de dichos elementos, con el fin de representar fielmente el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a estos activos.

Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. En el caso de las licencias perpetuas, consideradas con vida útil indefinida, la entidad comprobará de manera anual si el activo se ha deteriorado con independencia de que exista indicios de deterioro. Para lo cual, la entidad estimará en el caso de los activos generadores de efectivo su valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y su valor en uso; y en el caso de los activos no generadores de efectivo, la entidad estimará su valor de servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

Por ser de su interés y con el fin de profundizar sobre el tema consultado, podrá revisar la siguiente información:

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la cual puede ser consultada en la página web en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Normas → En “Documentos” seleccionar la última versión o la versión requerida de las Normas y descargar.

Además de la Doctrina Contable Pública Compilada, la cual se encuentra publicada en la página web de la entidad, siguiendo la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Doctrina Contable Pública seleccionar la última versión o la versión requerida y descargar.

CONCEPTO No. 20241100024811 DEL 29-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de adiciones y mejoras sobre activos intangibles generados internamente

Señores
 UNIVERSIDAD DE PAMPLONA
 Oficina de contabilidad y presupuesto
 Pamplona, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100032232 del 17 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Universidad de Pamplona tiene registrado en su contabilidad un intangible formado internamente, el cual también es comercializado, consta de varios módulos a los cuales se les realizan mejoras y adiciones para el uso interno de la Universidad y para los clientes externos dependiendo de las necesidades y la nueva normatividad.

Desde la vigencia 2006 se realizó el registro del intangible y no ha sido actualizado su valor y el aplicativo ha seguido avanzando en cuanto a actualizaciones y mejoras dando como resultado nuevas versiones del software.

En la actualización permanente de las políticas contables y la mejora continua de los procesos, surge la necesidad de hacer valoración debido a que se trae en libros un valor de MIL DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES (\$ 1.250.000.000.00) y su comercialización en el mercado está alrededor de los TRES MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS (\$ 3.500.000.000). Se tiene como alternativa acumular como mayor valor de éste, los gastos de nómina entre otros, en la fase de desarrollo. Otra alternativa que se ha estudiado al interior del equipo de desarrollo de software y contable es el cálculo de un índice de eficiencia para establecerlo en la política contable que nos permita año a año aplicarlo a los costos y gastos del área de desarrollo y sumarlos como mayor valor del activo, basados en las técnicas de medición de capital intelectual.

En virtud de lo anterior solicitamos concepto referente a cuál de los procedimientos sería permitido a la luz del marco normativo para Entidades de Gobierno”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

(...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

(...)

15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se dan las instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno, estableció:

“1.1.14. Activos intangibles

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

ii) Calcular la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia los desembolsos realizados en la fase de desarrollo determinados de acuerdo con el numeral anterior. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como amortización acumulada, la proporción de los desembolsos realizados en la fase de desarrollo que correspondan al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la amortización acumulada calculada a 31 de diciembre de 2026 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda” (subrayado fuera de texto).

La Resolución 693 de 2016, por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo, estableció:

“ARTÍCULO 2°. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1° de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomara como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de activos intangibles, se establece que, con posterioridad a su reconocimiento, estos deben medirse al costo menos la amortización acumulada menos el deterioro de valor acumulado si existiese; siendo la amortización la distribución sistemática del valor del activo durante su vida útil, la cual inicia cuando este se encuentra listo para su uso, y el valor amortizable se calcula como la diferencia entre el costo del activo y su valor residual. Por lo cual, la amortización depende del valor residual, la vida útil y el método de amortización elegidos. En consecuencia, la Universidad de Pamplona

no debe realizar revaluaciones del valor de sus activos intangibles, ya que no corresponde a la medición posterior establecida en la normativa contable vigente.

Adicionalmente, la norma mencionada estipula que los activos intangibles generados internamente se medirán al costo, para ello la entidad debe separar los desembolsos que se realicen en la fase de investigación de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. De esta manera, los desembolsos en la fase de investigación se reconocen como gastos, mientras que los de la fase de desarrollo forman parte del costo del activo intangible; este costo incluye todas las erogaciones directamente atribuibles y necesarias para su creación, producción y preparación para su uso previsto, tales como materiales, mano de obra, honorarios por registro de derechos y amortización de patentes y licencias.

En este sentido, los valores desembolsados por la Universidad de Pamplona destinados a producir mejoras y adiciones al intangible generado internamente, y que en efecto aumentan la vida útil del activo, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, o reducen significativamente los costos, se reconocerán como mayor valor del activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES. Adicionalmente, la Universidad deberá estimar a partir de la mejora o adición: i) la vida útil del activo, ii) la posibilidad de que exista de un valor residual atribuible al activo, y iii) el método de amortización a utilizar para el activo; lo anterior con el fin de establecer la distribución sistemática del valor amortizable del activo intangible durante su vida útil.

Por otra parte, en el entendido que la Universidad de Pamplona no actualizó el valor del activo intangible generado internamente ni la amortización del mismo de acuerdo a lo estipulado en el Instructivo 002 de 2016 (modificado por la Resolución 693 de 2018) estableciendo la fecha de transición para entidades de gobierno al 1° de enero de 2018) y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, no tomó como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017, y tampoco se ajustó el valor del activo ni su amortización con cada una de las adiciones y mejoras efectuadas al mismo, la entidad cometió un error contable; el cual debe ser corregido en el periodo actual mediante lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Por consiguiente, la Universidad de Pamplona procederá a corregir el error del activo intangible que aún se encuentra en uso de la siguiente manera:

- Para ajustar la amortización registrada en el periodo actual, la entidad la corregirá antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5366-AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

- Para los periodos anteriores, adicional al ajuste de la amortización, la entidad deberá incorporar el valor de las mejoras o adiciones como mayor valor del activo intangible, para

lo cual corregirá el valor de las partidas afectadas por el error debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), la diferencia la registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente los ajustes mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100028231 DEL 16-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Amortización de la licencia de uso de un software contable.

Doctor
 MARIO ERNESTO LÓPEZ SOLER
 Contador
 Colegio de Boyacá
 Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010035372 del 09 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Colegio de Boyacá en sus activos cuenta 1970 ACTIVOS INTANGIBLES tiene registrado en la cuenta 197007 la licencia de derecho de uso del software para el manejo de los procesos contables desde el año 2011. En la auditoría que realizó la Contraloría Municipal del año 2023 solicita que esta cuenta debe ser amortizada, y de acuerdo a las políticas contables de la entidad esta cuenta no se ha amortizado, para lo cual solicito su concepto si esta cuenta debe ser amortizada”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, vigentes para el año 2023, establecían:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

27. El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del activo después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

28. Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar, con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él.

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos

costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

32. La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de activos intangibles, vigente para el periodo contable del año 2023, se establece que, posterioridad a su reconocimiento, estos activos deben medirse al costo menos la amortización acumulada menos el deterioro de valor acumulado, si existiese; siendo la amortización la distribución sistemática del valor del activo durante su vida útil, la cual inicia cuando este se encuentra listo para su uso, y el valor amortizable se calcula como la diferencia entre el costo del activo y su valor residual. Por lo cual, la amortización depende del valor residual, la vida útil y el método de amortización elegidos, y es necesario que la entidad defina, entre otras variables, una vida útil para cada tipo de activo intangible.

Siguiendo la misma Norma, la vida útil se define como el periodo durante el cual la entidad espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrán los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados, y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

Agregado a lo anterior, únicamente cuando no sea posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización, pero sí será objeto de comprobación del deterioro anualmente, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor. Cabe aclarar que, el hecho de que una licencia sea vitalicia o sobre un software no se conozca el momento exacto de su obsolescencia, reemplazo o desuso, no es condición suficiente para considerar que el activo tiene una vida útil indefinida.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, para el activo intangible referido en su consulta, el Colegio de Boyacá deberá realizar una estimación de la vida útil de dicho elemento, aun cuando pueda corresponder a una licencia vitalicia o dada a perpetuidad, esto con el fin de representar fielmente el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a este activo.

Consecuentemente, el Colegio de Boyacá deberá estimar: i) la vida útil del activo teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la experiencia de la entidad sobre el periodo durante el cual ha utilizado activos similares, o el tiempo que espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo, ii) la posibilidad que exista de un valor residual del activo, y iii) el método de amortización a utilizar para el activo; lo anterior con el fin de establecer la distribución sistemática del valor amortizable del activo intangible durante su vida útil. Es pertinente indicar que esta estimación no requiere que sea un número exacto de periodos, sino que puede ocurrir que sea necesario definir un rango de periodos para poder atender a las particularidades del software o licencia.

Adicionalmente, la entidad deberá revisar periódicamente la estimación de la vida útil de los activos intangibles, junto con su valor residual y el método de amortización, con el fin de determinar si han ocurrido cambios significativos sobre estas variables que conduzcan a ajustes en el patrón de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio.

Es preciso señalar que, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse, para lo cual la entidad debe apoyarse de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. El uso de estimaciones dentro del proceso contable no menoscaba la confiabilidad de la información financiera.

Ahora bien, en el entendido que el Colegio de Boyacá no realizó la estimación de la vida útil del activo intangible y posteriormente su amortización de acuerdo a lo estipulado en la Norma de activos intangibles, la entidad cometió un error contable; el cual debe ser corregido en el periodo actual mediante lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Por consiguiente, el Colegio de Boyacá procederá a corregir el error del activo intangible que aún se encuentra en uso de la siguiente manera:

- Para ajustar la amortización del periodo actual, la entidad la corregirá antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5366-AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).
- Para los periodos anteriores, la entidad ajustará el valor de la amortización no reconocida debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente los ajustes mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100040671 DEL 12-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los activos intangibles en el proceso de transición al nuevo Marco normativo Tratamiento contable de activos intangibles vitalicios o con vida útil indefinida

Señora
 GESVY YASMIN VERA JAIMES
 Consultante
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010055342 del 29 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

PETICIÓN

1. INDICAR el sustento normativo para la amortización de intangibles como software contable, licencias de Oracle y otros softwares con licenciamiento infinito.
2. INDICAR si es procedente la amortización para los activos mencionados en el numeral 1, cual es la vida útil para efectuar su amortización
3. INDICAR si no se encuentran sustentos o evidencia de cómo se realizó el proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera, que se debe hacer con los activos que se registraron en esta partida y que no es posible identificarlos, sino se cuenta con las bases y criterios para los valores incorporados en el Estado de Situación Financiera de apertura, como se realizan los ajustes a que haya lugar.

4. INDICAR, cual es el tratamiento contable que se debe dar a la partida patrimonial registrada producto del proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en relación con la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señala:

“1.1.14. Activos intangibles

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta los activos intangibles que surjan en contratos de arrendamiento financiero.

(...)”.

El Instructivo 001 del 18 de diciembre de 2018, mediante el cual se dan instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable establece:

“3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2019

Al inicio del periodo contable del año 2019, las entidades públicas realizarán la siguiente reclasificación: a) los saldos registrados en las subcuentas de Resultados del ejercicio, de las cuentas 3110 y 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. b) los saldos registrados en las subcuentas de las cuentas 3.1.45 y 3.2.68 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

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.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es importante resalta que se dará respuesta a su inquietud de manera general y abstracta, de acuerdo con el Marco normativo para entidades de gobierno.

Preguntas 1 y 2

De acuerdo con el numeral 15.3 de la Norma de activos intangibles, con posterioridad al reconocimiento los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Ahora bien, la vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrán los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

No obstante, si la entidad determina que no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización, pero sí será objeto de comprobación de manera anual del deterioro, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

Es de precisar, que para los activos intangibles que puedan ser considerados con vida útil indefinida, la entidad deberá analizar si en efecto corresponden a activos con dicha vida útil. Lo anterior, dado que, por el hecho de que una licencia sea vitalicia o sobre un software no se conozca el momento exacto de su obsolescencia, reemplazo o desuso, no es condición suficiente para considerar que el activo tiene una vida útil indefinida ya que, en efecto, si se requiere adquirir actualizaciones, esto evidencia su obsolescencia. En estos casos, la entidad deberá realizar una estimación de la vida útil de dichos elementos, con el fin de representar fielmente el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a estos activos.

Preguntas 3 y 4

Es preciso señalar que las entidades de gobierno se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, adoptando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno; por lo cual, estas entidades no aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Respecto al tratamiento contable de los saldos registrados en las subcuentas correspondientes a la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, el Instructivo 001 del 18 de diciembre de 2018 determinó su reclasificación a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, en el entendido que la entidad de gobierno no realizó los procedimientos necesarios para realizar la individualización y el reconocimiento de los activos de acuerdo con lo estipulado en el Instructivo 002 del 02 de octubre de 2015, la entidad se encuentra ante un error contable, dado que los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados. En ese orden de ideas, la entidad, deberá atender a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual ajustará las subcuentas y cuentas correspondientes a los activos que no cumplen con los criterios de reconocimiento establecidos en el marco normativo, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe aclarar que, para efectos de presentación, si el error es material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000341 del 09-01-2024
20241100000461 del 10-01-2024
20241100013121 del 19-04-2024
20241100017661 del 27-05-2024
20241100019271 del 31-05-2024
20241120024291 del 23-07-2024
20241100032761 del 04-10-2024
20241100033151 del 09-10-2024
20241100034391 del 24-10-2024
20241100034641 del 28-10-2024
20241100037981 del 21-11-2024

1.2.16 ARRENDAMIENTOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No 20241100024801 del 29-07-2024

1.2.17 ACTIVOS BIOLÓGICOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100039381 del 02-12-2024

1.2.18 COSTOS DE FINANCIACIÓN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100036431 del 08-11-2024

1.2.19 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100000481 del 10-01-2024
20241100010521 del 18-03-2024
20241100017381 del 23-05-2024
20241100017671 del 27-05-2024
20241100024211 del 22-07-2024
20241120024291 del 23-07-2024
20241100031981 del 25-09-2024
20241100032561 del 02-10-2024
20241100032971 del 08-10-2024
20241100033151 del 09-10-2024
20241100034631 del 28-10-2024
20241100034641 del 28-10-2024
20241100041441 del 19-12-2024

1.2.20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO
CONCEPTO No. 20241100022581 DEL 28-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reversión del deterioro sobre bienes inmuebles

Doctora
 DERLY GONZÁLEZ ARIZA
 Coordinadora grupo de gestión financiera y contable
 Ministerio de Justicia y del Derecho
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010029222 del 31 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Justicia y del Derecho (En adelante MJD), para la vigencia de 2019, contrató los servicios de avalúo con el fin de determinar el valor de mercado de los bienes inmuebles de su propiedad, ante la expectativa de un posible intercambio de sedes, con la Defensoría del Pueblo; como resultado de dicho avalúo, se obtuvo que dos de sus inmuebles presentaron un menor valor, al registrado como costo de adquisición.

Durante la vigencia 2019 y 2020, el MJD no realizó ningún registro contable teniendo bajo consideración que, se reflejaría una disminución del patrimonio, por efecto del reconocimiento del deterioro; con el fin de sustentar esta decisión, la administración del ministerio suscribió un acta en la cual se indicó que no se tomaría en cuenta el resultado del avalúo del año 2019, por las razones previamente mencionadas. No obstante, la CGR en las auditorías realizadas para las vigencias 2019 y 2020 generó hallazgo por no haberse reflejado el deterioro correspondiente en los estados financieros de la entidad, razón por la cual, en la vigencia 2021 se reconoció el deterioro asociado a los dos inmuebles -en las cuentas correspondientes a Edificaciones y Terrenos Urbanos.

Ahora bien, en el año 2023 el MJD, contrató la realización de avalúos a los bienes muebles de la entidad, con el fin de superar un nuevo hallazgo generado en la auditoría realizada por la CGR para la vigencia 2022, con la finalidad de recalcular la vida útil de bienes que, a pesar de encontrarse totalmente depreciados, se encontraban en uso. El objeto del contrato también incluyó la elaboración del avalúo a los bienes inmuebles, cuyo estudio dio como resultado que, entre otros, los dos inmuebles que tiene asociados valor por deterioro, en esta oportunidad, presentan mayor valor comercial con respecto al avalúo del año 2019.

Ante el planteamiento antes descrito, surgen interrogantes y se hacen las siguientes precisiones:

1. El deterioro registrado en la vigencia 2021 sobre los bienes inmuebles Propiedad Planta y Equipo, se realizó atendiendo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y soportado en el informe técnico del avalúo.
2. Con el informe técnico del avalúo en la vigencia 2023, se comprobó que los bienes inmuebles de Propiedad Planta y Equipo deteriorados en el año 2021 presentan ahora una recuperación del valor (este valor no supera el valor en libros), en tal sentido, se solicita se emita concepto respecto si es viable realizar la reversión del Deterioro atendiendo el avalúo realizado en el 2023, y cuál será el impacto en los estados financieros, en razón a que se realizará en la presente vigencia (2024).
3. De considerarse viable la reversión del Deterioro, ¿Es necesario realizar la reexpresión de los Estados Financieros?”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.
2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a

precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo

(...)

20.5. Reversión del deterioro del valor

24. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor del servicio recuperable del activo.

20.5.1. Indicios de reversión del deterioro del valor

25. Cuando la entidad evalúe si existen indicios de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido considerará fuentes externas e internas de información.

26. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia favorable sobre la entidad a largo plazo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico, o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo se ha incrementado significativamente.

(...)

20.5.2. Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

29. La entidad revertirá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición. Para el cálculo del costo de reposición, la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

30. La reversión del deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo.

31. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro del valor en periodos anteriores.

32. Después de reconocer una reversión del deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo menos su valor residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la entidad debe evaluar al final de cada período contable si existen indicios de que el deterioro del valor de un activo ya no existe o ha disminuido, dichos indicios pueden provenir de fuentes internas o externas, como un aumento significativo en el valor de mercado del activo. Si existiese tal indicio, se debe estimar nuevamente el valor del servicio recuperable del activo, y registrar la reversión del deterioro como un aumento en el valor en libros del activo contra el resultado del período.

Sin embargo, el valor en libros del activo después de la reversión no puede exceder el valor en libros que tendría si no se hubiera reconocido el deterioro en períodos anteriores, y luego de reconocer una reversión del deterioro, los cargos por depreciación o amortización del activo se deben ajustar para distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su valor residual si existe, de manera sistemática a lo largo de su vida útil restante.

En este sentido, el Ministerio de Justicia y del Derecho puede hacer la reversión del deterioro sobre los bienes inmuebles si, de forma individual, el valor en libros de dichos bienes es inferior al valor del servicio recuperable; dicho valor corresponde al mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición, empleando el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

Por lo tanto, si el Ministerio de Justicia y del Derecho determina que se cumplen las condiciones para realizar la reversión del deterioro sobre los bienes inmuebles, lo registrará mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR.

Ahora bien, si el Ministerio de Justicia y del Derecho conocía la información necesaria para establecer la reversión del deterioro y registrarla en los estados financieros, pero no lo hizo, se cometió un error contable; el cual debe ser corregido mediante lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Si el error de no registrar la reversión del deterioro de las edificaciones y terrenos, y ajustar el cálculo de la depreciación de las edificaciones corresponde al periodo contable actual, este se corregirá antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

- Si el error de no registrar la reversión del deterioro de las edificaciones y terrenos, y ajustar el cálculo de la depreciación de las edificaciones corresponden a periodos anteriores, se corregirá el valor de las partidas afectadas por el error contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente los ajustes mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000341 del 09-01-2024
20241100000481 del 10-01-2024
20241100010521 del 18-03-2024
20241100017381 del 23-05-2024
20241100017671 del 27-05-2024
20241100024211 del 22-07-2024
20241120024291 del 23-07-2024
20241100028351 del 20-08-2024
20241100031981 del 25-09-2024
20241100032561 del 02-10-2024
20241100032971 del 08-10-2024
20241100033151 del 09-10-2024
20241100034391 del 24-10-2024
20241100034631 del 28-10-2024
20241100034641 del 28-10-2024
20241100041441 del 19-12-2024

1.2.21 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS Y COLOCADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.22 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

CONCEPTO No. 20241100036421 DEL 08-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Emisión y colocación de títulos de deuda
	SUBTEMA	Reconocimiento de la emisión y colocación de los Certificados de Inversión Audiovisual por parte del Ministerio de las Culturas las Artes y los Saberes.

Doctora
 MARISELA MALAGÓN SIERRA
 Profesional especializado
 Grupo de Gestión Financiera y Contable
 Ministerio de las Culturas las Artes y los Saberes
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010049082 del 24 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Con base en el concepto entendemos el cupo fiscal no se contabiliza, sin embargo, los certificados emitidos sí deben registrarse. En este sentido, solicitamos se nos indique por favor si existe algún procedimiento o parametrización específica para llevar a cabo este registro de forma manual.

¿Cuál sería la contrapartida contable por registrar en la DIAN, considerando que la normativa menciona una ‘obligación para la nación’ y no un gasto, como se registra actualmente por la DIAN en las operaciones recíprocas?”

CONSIDERACIONES

El Decreto 1080 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Cultura, establece:

"CAPÍTULO V

CERTIFICADOS DE INVERSIÓN AUDIOVISUAL

ARTÍCULO 2.10.3.5.1. Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia. Las obras audiovisuales no nacionales de cualquier género o formato, producidas o postproducidas en Colombia de manera total o parcial, cuando sean previamente aprobadas por el Comité de Promoción Fílmica Colombia, darán derecho a la solicitud de un certificado de inversión audiovisual en Colombia, descontable del impuesto sobre la renta hasta por un valor equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del valor de la inversión que realicen en Colombia.

(...)

ARTÍCULO 2.10.3.5.4. Condiciones para optar por el Certificado de Inversión Audiovisual en Colombia. Los proyectos que se postulen a los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia deben acreditar el cumplimiento de las siguientes condiciones:

(...)

7. Demostrar que el productor extranjero que solicita los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia no es declarante del impuesto sobre la renta en Colombia, allegando una certificación bajo la gravedad del juramento. Se harán los cruces de información necesarios con la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

(...)

ARTÍCULO 2.10.3.5.7. Emisión de Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia. La emisión de los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia está a cargo del Ministerio de Cultura, basándose para este fin en el informe de seguimiento y evaluación en la forma que defina esa entidad.

(...)

ARTÍCULO 2.10.3.5.8. Contenido de los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia. Los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia contendrán, como mínimo, la siguiente información:

(...)

PARÁGRAFO. El Ministerio de Cultura informará trimestralmente a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, acerca de los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia emitidos, con los datos establecidos en este artículo.

ARTÍCULO 2.10.3.5.9. Naturaleza del Certificado de Inversión Audiovisual en Colombia. Conforme al parágrafo 4, artículo 9 de la ley 1556 de 2012, modificado por el artículo 178 de la ley 1955 de 2019, el Certificado de Inversión Audiovisual en Colombia es un valor negociable a nombre del productor extranjero responsable del proyecto, el cual por no ser declarante de renta en Colombia podrá negociarlo con personas naturales o jurídicas que sí sean declarantes.

El ingreso obtenido por el productor extranjero por la transferencia del Certificado no constituye para él ingreso tributario en Colombia, y no es susceptible de retención en la fuente en el país.

PARÁGRAFO. El Certificado de Inversión Audiovisual en Colombia podrá ser negociado en el mercado de valores, o transferido mediante endoso por la empresa productora titular del proyecto audiovisual. El adquirente del Certificado de Inversión Audiovisual en Colombia podrá aplicarlo en su declaración de renta del período gravable en el cual se emita el Certificado correspondiente o para el pago de las autorretenciones de los períodos del año en el cual se emita el Certificado."

ARTÍCULO 2.10.3.5.10. Términos y Condiciones de los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia: Los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia tendrán los siguientes términos y condiciones:

- a) Clase y denominación. Los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia son valores, denominados en moneda legal colombiana.
- b) Transferencia. Son valores libremente negociables en el mercado secundario. La transferencia de los valores que se encuentren en un depósito centralizado de valores se realizará a través de la correspondiente anotación en cuenta.
- c) Inscripción. Los Certificados de Inversión Audiovisual - CINA emitidos por el Ministerio de Cultura se entenderán inscritos automáticamente en el Registro Nacional de Valores y Emisores - RNVE, y autorizada su oferta pública, con el fin exclusivo de que se inscriban en un sistema de negociación administrado por bolsa de valores, (...).

Una vez se verifique la inscripción automática ante el RNVE de los CINA de que trata el presente literal, podrá llevarse a cabo la inscripción de todas las emisiones respectivas en bolsa de valores.

- d) Conformación. No tienen cupones de intereses.
- e) Utilización. Solo podrán utilizarse para descontar su valor del impuesto de renta.

f) Vigencia: Tienen vigencia máxima de dos (2) años a partir de su entrega efectiva o de la anotación en cuenta en el correspondiente depósito de valores, cuando a ello hubiere lugar, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 2.10.3.5.5., numeral 5.

g) Fraccionamiento. Los Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia pueden ser fraccionados y utilizados de manera parcial antes de su vencimiento.

ARTÍCULO 2.10.3.5.1 1. Fiscalización. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN llevará a cabo los procesos de fiscalización y sanción en los casos en los que se tenga acceso a Certificados de Inversión Audiovisual en Colombia sin el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias en la materia” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte la Resolución 65 de 2021, por la cual se reglamenta la emisión de los Certificados de Inversión Audiovisual (CINA) y se deroga la Resolución 1257 de 2020 del Ministerio de Cultura, señala:

“ARTÍCULO 10. DEBER DE INFORMACIÓN A CARGO DE PRODUCTORES, TENEDORES Y CONTRIBUYENTES. Los tenedores de un CINA o de sus fracciones, incluyendo el productor del proyecto audiovisual, tendrán la obligación de informar al Ministerio de Cultura sobre el endoso o transferencia que hagan de cada CINA o sus fracciones. Esta información debe suministrarse máximo dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a cada endoso o transferencia, indicando el nombre, identificación completa, teléfonos, dirección y correo electrónico del receptor; enviando evidencias suficientes de la transferencia del título y/o sus fracciones. El Ministerio de Cultura podrá requerir aclaraciones a la información suministrada.

El contribuyente que utilice el CINA o sus fracciones para el pago de autorretenciones o para el descuento en la declaración del impuesto de renta, debe dar aviso al Ministerio de Cultura dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de dicho uso. Lo anterior se exigirá también respecto de cada fracción de un CINA que sea utilizada para estos fines.

(...)

ARTÍCULO 12. INFORMACIÓN PARA LA DIAN. El Ministerio de Cultura suministrará en periodos trimestrales la siguiente información a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN):

1. Certificados de Inversión Audiovisual (CINA) y sus fracciones, emitidos en el periodo trimestral correspondiente.
2. Certificados de Inversión Audiovisual (CINA) y sus fracciones, cuya vigencia de dos (2) años haya expirado.
3. La información suministrada por productores y contribuyentes en cumplimiento del deber de información establecido en el artículo 10 de la presente resolución, junto con

una relación de los productores y contribuyentes que hayan incumplido con el mismo” (Subrayados fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

2. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos y colocados los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título. Cuando los títulos de deuda sean únicamente emitidos no serán objeto de reconocimiento hasta su colocación.

(...)

2.2. Clasificación

2. Los títulos de deuda emitidos y colocados 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.

(...)

2.5. Baja en cuentas

12. Se dará de baja en cuentas un título de deuda emitido y colocado cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, readquiera, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella” (Subrayados fuera de texto).

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe las siguientes cuentas así:

2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO: “Representa el valor de los títulos emitidos y colocados que, por sus características, no han sido clasificados en otras cuentas, dentro de los cuales se encuentran los que sirven como instrumento de pago de impuestos”.

4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO: “Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo”.

5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO: “Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo”.

CONCLUSIONES

El Decreto 1080 de 2015 establece que aquellas obras audiovisuales no nacionales de cualquier género o formato, producidas o postproducidas en Colombia darán derecho a la solicitud de un Certificado de Inversión Audiovisual (CINA), descontable del impuesto sobre la renta hasta por un valor equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del valor de la inversión que realicen en el país.

Los CINA son valores negociables a nombre del productor extranjero responsable del proyecto, quien, por no ser declarante de renta en Colombia, podrá negociarlos con personas naturales o jurídicas que sí sean declarantes, de manera que el adquirente podrá aplicarlo en su declaración de renta del período gravable en el cual se emita el Certificado, o para el pago de las autorretenciones de los periodos del año en el cual se emita el Certificado, y tienen una vigencia máxima de dos (2) años a partir de su entrega efectiva o de la anotación en cuenta en el correspondiente depósito de valores.

Ahora bien, como lo indica la Resolución 65 de 2021 del Ministerio de las Culturas, los tenedores de un CINA o de sus fracciones, están obligados a informar al Ministerio sobre el endoso o transferencia que hagan de cada Certificado, así como de la utilización de estos para el pago de autorretenciones o para el descuento en la declaración del impuesto de renta. En consecuencia, el Ministerio de Cultura suministrará a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), trimestralmente, información relacionada con: i) Certificados de Inversión Audiovisual (CINA) y sus fracciones, emitidos en el periodo trimestral correspondiente; ii) Certificados de Inversión Audiovisual (CINA) y sus fracciones, cuya vigencia de dos (2) años haya expirado; y iii) La información suministrada por productores y contribuyentes.

Teniendo en cuenta lo anterior, el siguiente es el tratamiento contable de la emisión, colocación y redención de los Certificados de Inversión Audiovisual (CINA):

- Con la emisión y colocación de los CINA a cargo del Ministerio de las Culturas las Artes y los Saberes, este reconocerá el hecho económico como un pasivo, para lo cual debitará

la subcuenta 589004-Incentivos tributarios de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 223090-Otros bonos y títulos de incentivo emitidos y colocados de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO.

Debido a que en ese momento no se originan obligaciones para la DIAN, esta no reconocerá el hecho económico en sus estados financieros. Sin embargo, cuando reciba la información suministrada por parte del Ministerio, podrá realizar el registro en cuentas de orden para llevar un control administrativo en relación con los títulos emitidos y colocados, para lo cual debitará la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

- Posteriormente, si el contribuyente redime los títulos, bien sea para el pago de autorretenciones o para el descuento en la declaración del impuesto de renta, el Ministerio debitará la subcuenta 223090-Otros bonos y títulos de incentivo emitidos y colocados de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará la subcuenta 472209-Aplicación de títulos al pago de tributos de la cuenta 4722- OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, generando una operación sin flujo de efectivo con la DIAN.

Por su parte, la DIAN disminuirá la cuenta por cobrar por impuesto de renta por cobrar al contribuyente o por las retenciones en la fuente, para lo cual, debitará la subcuenta 572209-Aplicación de títulos al pago de tributos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 130501-Impuesto sobre la renta y complementarios o la subcuenta 130505-Retenciones en la fuente de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, según corresponda.

- Por otro lado, si el contribuyente no redime los títulos dentro de la vigencia máxima de dos años, el Ministerio debitará la subcuenta 223090-Otros bonos y títulos de incentivo emitidos y colocados de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará la subcuenta 480247-Ganancia por baja en cuentas de títulos emitidos y colocados de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Debido a que no se daría origen a hechos económicos que incidan en la información financiera de la DIAN, esta entidad no deberá efectuar ningún reconocimiento. Sin embargo, si anteriormente llevó a cabo el registro en cuentas de orden, dado que los CINA ya no se encuentran vigentes, debitará la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100037201 del 14-11-2024

1.2.23 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20241100025541 DEL 05-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por pagar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Registro contable de un pago sin identificar

Doctora
 ISBELIA GUTIÉRREZ GUZMÁN
 Profesional Universitario-Contadora Pública
 Instituto de Tránsito y Transporte del Meta
 Restrepo, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010032882 del 20 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“CASO: Se realiza un recibo de caja en la cuenta Bancaria 0237 y lo consignan en la cuenta de 0229 por error del infractor del Comparendo.

Mes de Abril.

1. Asiento cuando se realiza la conciliación de la cuenta 0229 – Trámites - porque aparece en el extracto el pago del recibo; Contabilización a Pago sin identificar de acuerdo al extracto, para ingresar el dinero en la contabilidad.

No. Cuenta Contable	No. Cta. Bancaria	Débito	Crédito
11100618	0229	716,360	
29109037	0229		716,360

1.1 Contabilización recibo de caja No.4005722 - Comparendos - DESTINACIÓN ESPECÍFICA

No. Cuenta Contable	No. Cta. Bancaria	Débito	Crédito
11100616	0237	716,360	
13110419			315,000
24079016			385,000
13111621			16,360

MES DE MAYO

1. La tesorería realiza un traslado de fondos por ser una cuenta de Destinación Específica.

No. Cuenta Contable	No. Cta. Bancaria	Débito	Crédito
11100616	0237	716,360	
11100618			716,360

1.2 y ahora el problema radica en que se solucionan las cuentas bancarias con estos movimientos pero me queda el saldo en la cuenta de pagos sin identificar porque se tiene que debitar el valor registrado en esta cuenta y no tengo la contrapartida.

No. Cuenta Contable	No. Cta. Bancaria	Débito	Crédito
29109037	0229	716,360	

Por lo anterior le solicito muy comedidamente me indique por favor que debo hacer en este caso (...)"

Mediante correo electrónico del 16 de julio, la consultante indica que el reconocimiento inicial del hecho económico corresponde a un ingreso registrado de la siguiente manera:

No. Cuenta Contable	Detalle	Débito	Crédito
13110219	Comparendos	315,000	
41110219	Comparendos		315,000
13111621	Certificaciones	16,360	
41103423	Certificaciones		16,360

De igual manera agrega que la solución que efectuó fue la realización del siguiente registro contable. No obstante, quiere saber si es correcto:

No. Cuenta Contable	No. Cta. Bancaria	Débito	Crédito
11100616	0237	716,360	
29109037			716,360

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

(...)

32. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Inicialmente, la entidad debe reconocer una cuenta por cobrar y un ingreso, cuando no procede ningún recurso contra la decisión, mediante un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, en el momento en que la persona consigna el valor de la factura en la cuenta bancaria equivocada, la entidad ha debido registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Luego, cuando la entidad realiza la conciliación bancaria e identifica el tercero que efectuó el pago, ha debido registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor que le corresponde a la entidad, y en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, que corresponderá, de acuerdo con lo indicado por el consultante, al valor de la proporción que es recibida por el Instituto de Tránsito y Transporte del Meta pero que es de otra entidad.

Por último, de acuerdo con lo señalado en la consulta, se debe realizar un traslado de fondos por ser una cuenta de destinación específica, por lo cual la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto a los recursos recibidos para la otra entidad, en el momento en que el Instituto de Tránsito y Transporte del Meta realice el giro de los recursos debe reconocer un débito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000151 del 03-01-2024
20241100000201 del 04-01-2024
20241100003991 del 19-02-2024
20241100004401 del 21-02-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241100019241 del 31-05-2024
20241100021791 del 24-06-2024
20241100023711 del 12-07-2024
20241100024801 del 29-07-2024
20241100027031 del 12-08-2024
20241100027081 del 12-08-2024
20241100028251 del 16-08-2024
20241100028361 del 21-08-2024
20241100034951 del 31-10-2024
20241100035031 del 01-11-2024
20241100038021 del 21-11-2024
20241100040741 del 12-12-2024

1.2.24 PRÉSTAMOS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20241100019221 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento inicial de los préstamos por pagar con entidades bancarias. Registro contable del pago de intereses por préstamos con entidades bancarias.

Señores
 Alcaldía de Valencia
 Valencia, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100021692 del 22 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Cómo se deben contabilizar los Gastos por Intereses que se pagan de manera mensual por el concepto de créditos con entidades bancarias en las entidades de gobierno.

2. Cómo se deben registrar contablemente los créditos nuevos obtenidos por las entidades de gobierno con entidades bancarias”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

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.

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. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los 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” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTAS 1 y 2. ¿Cómo se deben contabilizar los Gastos por Intereses que se pagan de manera mensual por el concepto de créditos con entidades bancarias en las entidades de gobierno? y ¿Cómo se deben registrar contablemente los créditos nuevos obtenidos por las entidades de gobierno con entidades bancarias?

Los créditos obtenidos por las entidades de gobierno con entidades bancarias se deben reconocer como préstamos por pagar por el valor recibido, para lo cual la entidad debitará

la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

De acuerdo con la Norma de préstamos por pagar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

Por un lado, el costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva, esta es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición, y se reconocerá como gasto en el resultado del periodo y como un mayor valor del préstamo por pagar, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Por otro lado, los pagos de intereses disminuyen el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada. Así pues, la entidad debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

CONCEPTO No. 20241100032461 DEL 02-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de los pagos por intereses de préstamos por pagar

Señora
 LILIBETH CALDERÓN CUAVA
 Valencia, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100043392 del 26 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) los intereses que se cancelan de manera mensual de un préstamo realizado por una entidad financiera a una entidad de gobierno se deben registrar contablemente al código 580435 Costo efectivo de préstamos por pagar - Financiamiento interno de largo plazo”.

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(…)

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.

(...)

4.4. 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. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los 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” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de préstamos por pagar, la medición posterior de este tipo de pasivos se realizará al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses realizados.

En este sentido, el costo efectivo se calcula multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva y se reconoce como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo en las subcuentas 580434-Costo efectivo de préstamos por pagar - Financiamiento interno de corto plazo y/o 580435-Costo efectivo de préstamos por pagar - Financiamiento interno de largo plazo de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, para los pagos de intereses y de capital el tratamiento contable implica la disminución del valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada, por lo cual la entidad no deberá afectar el resultado del periodo por los intereses pagados.

1.2.25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS
CONCEPTO No. 20241100000691 DEL 12-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Corrección de errores en el cálculo actuarial de futuras pensiones Reconocimiento de la obligación por el cálculo actuarial de pensiones actuales Medición de los beneficios a los empleados a largo plazo Reconocimiento contable del auxilio funerario como beneficio posempleo Tratamiento contable del plan de activos para beneficios posempleo y plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo

Doctora
 ALEXANDRA JIMENA ESPAÑA ENRIQUEZ
 Jefe de Contabilidad
 Universidad de Nariño
 San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010058182 del 19 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) la Universidad de Nariño a 1 de enero de 2018 reconoció en la cuenta 2514 Beneficios Posempleo-Pensiones el cálculo actuarial de pensiones realizado por la universidad.

En el proceso de actualización del cálculo actuarial se han presentado algunas dudas, por esta razón de la manera más atenta solicito su colaboración con la consulta relacionada con diferentes aspectos, con el fin de determinar si se están realizando los registros contables de manera correcta.

Solicito orientación en lo relacionado con las siguientes inquietudes:

CALCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES

Se está realizando el proceso de actualización del cálculo actuarial de futuras pensiones-bonos pensionales registrado contablemente en la cuenta 251412.

Al revisar la nueva información se pudo determinar que, en el cálculo actuarial realizado inicialmente, por falta de información suficiente, no se tuvo en cuenta algunos funcionarios a los que se les debe reconocer bonos pensionales.

¿Qué tratamiento contable se debe dar a esta situación? ¿Es correcto utilizar la cuenta 315101 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo para realizar estos registros con la nueva información?

De igual manera, al revisar la nueva información se pudo determinar que, en el cálculo realizado inicialmente, por falta de información suficiente, se incluyeron algunos bonos de funcionarios que ya habían sido pagados en años anteriores y no se debía nada por este concepto.

¿Qué tratamiento contable se debe dar a esta situación? ¿Es correcto utilizar la cuenta 315101 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo para realizar estos registros con la nueva información?

CALCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES

¿Es correcto que el pasivo por concepto de cálculo actuarial de pensiones actuales, reconocido contablemente en la cuenta 251410, debe corresponder únicamente la parte de la obligación que le corresponde asumir a la universidad, teniendo en cuenta que las cuotas partes por cobrar deben reconocerse en el momento que la entidad asuma la obligación de pago de la mesada pensional? ¿O por el contrario deben reconocerse por el valor total incluyendo las cuotas partes por cobrar?

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

¿La medición de beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512 se debe hacer mediante cálculo actuarial para calcular el valor presente?

OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO

¿Para la medición de Otros Beneficios Posempleo Auxilio funerario de la cuenta 251504, es necesario realizar Cálculo Actuarial de Auxilio Funerario para calcular el valor presente?

PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO Y PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

Sobre este aspecto se ha encontrado poca información para verificar si se están haciendo los registros contables de manera correcta, las inquietudes se encaminan a lo siguiente:

¿Los activos que se destinen exclusivamente al pago del pasivo pensional y del pasivo a largo plazo deben estar registrados en las cuentas 1904 y 1902?

¿Qué normas o leyes o decretos, regulan la creación del plan de activos para beneficios posempleo y el plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo registrados en las cuentas 1904 y 1902?

¿Qué tratamiento contable se debe dar a este plan de activos?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

“6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los

que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como el auxilio funerario, los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

(...)

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

31. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad, y
- b) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

32. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

33. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.3.2. Medición

36. El pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios.

37. Para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y de los derechos de reembolso se considerarán los requerimientos señalados en la medición de los beneficios posempleo. No obstante, el costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, las ganancias o pérdidas actuariales, las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios se reconocerán como gasto o ingreso en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

“1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a favor de a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes

de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

(...)

1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

En el caso de las obligaciones pensionales de las entidades del orden nacional liquidadas, cuya función pensional haya sido asumida por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP), el cálculo actuarial de pensiones futuras será registrado por la entidad a la cual estaba adscrita o vinculada la entidad liquidada o por la entidad que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, tenga a su cargo la administración de las historias laborales de los trabajadores. Una vez se consoliden los derechos pensionales y la UGPP reconozca la obligación pensional, esta reconocerá el cálculo actuarial de pensiones actuales.

(...)

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones

actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

(...)

2.1. Conformación del plan de activos

La entidad registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. En caso de que exista diferencia, se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

i. Error en el cálculo actuarial de futuras pensiones

La subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS será usada para el registro de las ganancias o pérdidas actuariales por cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

No obstante, la situación expuesta en su consulta, en donde se identificó que no se tuvo en cuenta algunos funcionarios a los que se les debe reconocer bonos pensionales y que se habían incluido valores de algunos bonos de funcionarios que ya habían sido pagados, son errores en la información financiera que se deben corregir ajustando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, la entidad evaluará la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido por el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

ii. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones - Cálculo actuarial de pensiones actuales

Teniendo en cuenta que se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, corresponde a la entidad registrar únicamente la obligación pensional por la cual se espera desprender de recursos y por la cual tenga la obligación de pago con el trabajador o extrabajador.

De esta manera, presentará en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad a favor de sus actuales pensionados.

En caso de que sobre las obligaciones pensionales exista un derecho de reembolso por cuotas partes de pensiones a favor de la entidad, registrará la nómina de pensionados a su cargo mediante un débito en la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones; y acreditará

la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la nómina a pagar.

Con el pago de la nómina de pensionados, la entidad debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por su parte, con el pago de la mesada pensional, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional debitará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con el recaudo de las cuotas partes de pensiones, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según sea el caso, y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

iii. Medición de beneficios a los empleados a largo plazo

Los beneficios a los empleados a largo plazo corresponden a beneficios, diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los de terminación del vínculo laboral, que se otorgan a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago vence después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios, tales como los quinquenios.

La empresa reconocerá los beneficios a los empleados a largo plazo junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado, por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios. Para lo cual, la empresa debitará las cuentas y subcuentas que correspondan de gastos o costos y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Los pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo se medirán por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios, tal como se efectúan los cálculos de los beneficios posempleo. Es decir que, para la medición de los beneficios a los empleados a largo plazo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo.

iv. Otros beneficios posempleo – Auxilio funerario a favor de los empleados

En el entendido que el auxilio funerario es un beneficio posempleo, la entidad efectuará los siguientes registros contables, según corresponda:

a. Auxilio funerario a los beneficiarios por muerte del trabajador

Cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio presente por concepto de auxilio o aporte económico recibido por los beneficiarios debido a la muerte del trabajador, esta debitará la subcuenta 510814-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Cuando la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por auxilio funerario y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación. La diferencia entre el nuevo valor estimado y el valor registrado a la fecha de estimación se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando o debitando la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

En todo caso, en la medida que surja la obligación exigible, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y se acreditará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO. Con el pago al beneficiario, la entidad debitará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b. Auxilio funerario pagado al trabajador por muerte de un familiar

Cuando la entidad deba reconocer la obligación por concepto de auxilio recibido por el trabajador debido a la muerte de un familiar debitará la subcuenta 510812-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Las variaciones en el cálculo actuarial por auxilios funerarios se registrarán aumentando o disminuyendo la subcuenta 510812-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5108-

GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y disminuyendo o aumenando la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Con el pago al trabajador, la entidad debitará la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

v. Plan de activos para beneficios posempleo y plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian señala que la entidad registrará los activos, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización, destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. En caso de que exista diferencia, se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

De la misma manera, los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios, se reconocerán por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar.

En caso de que exista diferencia, se registrará debitando la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20241100001311 DEL 23-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes al fondo de pensiones de algunos empleados de periodos anteriores. Reconocimiento contable del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones.

Doctora
 ALEXANDRA JIMENA ESPAÑA ENRIQUEZ
 Jefe Sección de contabilidad
 Universidad de Nariño
 Arauca, Arauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056972 del 12 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) la universidad no realizó los aportes de pensiones en los años 1995-1998 de algunos empleados que están próximos a recibir pensión.

Los empleados se encuentran afiliados al régimen de prima media en Colpensiones, entidad que ha enviado a la universidad el cálculo actuarial por omisión, por el valor de la reserva actuarial calculada.

En años anteriores, la universidad realizó el registro de esta deuda en la cuenta 242401 Aportes a fondos pensionales, de acuerdo a un cálculo realizado por la universidad, el cual se encuentra en proceso de actualización.

El cálculo actuarial enviado por Colpensiones es mayor que el cálculo realizado por la Universidad.

Teniendo en cuenta lo anterior y de acuerdo a la normatividad de la Contaduría General de la Nación, la Universidad va a reclasificar el saldo registrado en la cuenta 242401 a la cuenta 251412 Cálculo actuarial de futuras pensiones.

Solicito orientación en lo relacionado con las siguientes inquietudes:

1. ¿La Universidad debe tener registrado en su contabilidad en la cuenta 251412, el cálculo actuarial por concepto de aportes pensionales enviado por Colpensiones o es necesario que actualice su propio cálculo actuarial por este concepto?
2. ¿Qué tratamiento contable se debe dar a esta situación, teniendo en cuenta que la universidad tiene reconocida la mayor parte de deuda en la cuenta 242401 Aportes a fondos pensionales, de acuerdo a un cálculo realizado por la universidad?
3. ¿En el caso de que se deba registrar el cálculo enviado por Colpensiones, la diferencia entre el valor del cálculo enviado por Colpensiones y el valor del cálculo registrado por la universidad a la fecha de estimación, se debe registrar con la cuenta 3109 o con la cuenta 315101 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo?
4. ¿Los recursos que se tenga destinados exclusivamente para el pago de aportes pensionales, se deben registrar como parte del plan de activos para beneficios posempleo?"

Mediante comunicación telefónica, el 29 de diciembre de 2023 la doctora Alexandra España aclaró que la entidad a cargo del pasivo pensional es Colpensiones y que, sobre los aportes no efectuados en su momento, Colpensiones realizó cobro a la Universidad, indexando la deuda de años anteriores a valor presente. No obstante, indica que no es claro el cálculo efectuado por Colpensiones y representa un mayor valor a pagar por parte de la Universidad respecto a lo que tenían reconocido contablemente. Además, de que no han logrado ponerse de acuerdo en el registro contable para no presentar diferencias en las operaciones recíprocas. Así mismo, indica que de ser necesario están atentos a reunirse en una mesa de trabajo para llegar a un consenso.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como el auxilio funerario, los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a sus inquietudes es necesario precisar que en la medida que la entidad tenga a cargo obligaciones pensionales, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, se reconocerá un pasivo por beneficios posemplo, junto con su gasto o costo asociado, cuando haya consumido el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Para lo cual, la entidad debitará las subcuentas y cuentas que correspondan del gasto o costo y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES.

Ahora bien, dado que la consulta se refiere a los aportes que la universidad debió cancelar durante los años 1995 a 1998 al fondo de pensiones Colpensiones por los empleados que se encuentran afiliados a este fondo, este hecho no corresponde a un pasivo pensional en cabeza de la universidad sino a una obligación de la universidad por el compromiso de

pago del pasivo pensional por los empleados afiliados al régimen de prima media en Colpensiones.

Teniendo en cuenta lo anterior damos respuesta a sus inquietudes así:

Preguntas 1, 2 y 3.

Dado que la obligación de pago del pasivo pensional por los empleados afiliados al régimen de prima media en Colpensiones se encuentra en cabeza de Colpensiones, la Universidad deberá reconocer la deuda con Colpensiones dependiendo de los conceptos de la obligación así:

i) en la subcuenta 242401-Aportes a fondos pensionales de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, el valor que ha debido descontar de la nómina a los empleados y que se encuentra pendiente de pago al fondo.

ii) en la subcuenta 251122-Aportes a fondos pensionales – empleador de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, el valor que la universidad ha debido causar como empleador durante los años anteriores y que se encuentra pendiente de pago al fondo. La contrapartida podrá ser la subcuenta 242401-Aportes a fondos pensionales de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, si como se enuncia en su consulta hay allí registrados aportes de la universidad como empleador, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la diferencia entre el valor registrado y el adeudado por aportes de empleador.

iii) otros ítems, los cuales se reconocerán dependiendo del concepto de la obligación, de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Pregunta 4.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que la entidad destine exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios. El plan de activos es reconocido por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

Por lo anterior, si la inquietud es sobre los aportes pensionales que la entidad debió realizar de sus empleados cuya obligación pensional está a cargo de Colpensiones no le corresponde a la universidad reconocerlos como recursos que conforman el plan de activos, sino que dichos recursos deberán estar reconocidos dependiendo de donde estén depositados. Es decir, deberá reconocer los recursos destinados para el pago de los aportes pensionales, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si están depositados en una institución financiera; en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN, si son recursos que han sido entregados en administración a otra entidad o a una entidad fiduciaria; o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, si son recursos administrados a través de contratos de fiducia mercantil.

En caso de que la entidad tenga recursos que destine para el pago del pasivo pensional en cabeza de la universidad, el tratamiento contable de los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones lo podrá consultar en el numeral 2 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, el cual podrá encontrar en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos Contables y allí descargar la última versión del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

Por lo anterior, si la entidad no ha realizado el registro de los hechos económicos conforme a lo indicado anteriormente, deberá corregir el error aplicando lo señalado anteriormente y lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Además, la entidad evaluará la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20241100003121 DEL 09-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la bonificación que recibe el conscripto una vez cumplido el término de prestación del servicio militar.

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Coordinador contabilidad general
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059042 del 27 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración algunas limitaciones identificadas en el proceso de estimación de los pasivos, generadas en aplicación de la normatividad relativa a la bonificación de licenciamiento contemplada en los beneficios a empleados, con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido de evaluar la posibilidad de que dicho beneficio pueda ser estimado a través de alícuotas, de acuerdo con la siguiente información:

Bonificación por licenciamiento: Mediante el Decreto No 1861 de 2017 ‘Por la cual se reglamenta el servicio de reclutamiento, control de reservas y la movilización’ se establece el tiempo de servicios militar, así:

‘ARTÍCULO 13. Duración servicio militar obligatorio. El servicio militar obligatorio tendrá una duración de dieciocho (18) meses y comprenderá las siguientes etapas:

- a. Formación militar básica
- b. Formación laboral productiva
- c. Aplicación práctica y experiencia de la formación militar básica
- d. Descansos

PARÁGRAFO 1. El servicio militar obligatorio para bachilleres mantendrá el período de doce (12) meses. Los conscriptos bajo esta modalidad de servicio no podrán acceder a la formación laboral productiva.

(...)

PARÁGRAFO 4. El Conscripto obligado a prestar servicio militar por doce (12) meses podrá solicitar el cambio a los contingentes incorporados por un término de servicio militar de dieciocho (18) meses, obteniendo los beneficios de estos. Los ciudadanos incorporados para la prestación del servicio militar a dieciocho (18) meses no podrán solicitar el cambio a los contingentes incorporados para un término de servicio militar de doce (12) meses.

(...)

ARTÍCULO 44. Derechos del conscripto durante la prestación del servicio militar. Todo colombiano que se encuentre prestando el servicio militar obligatorio en los términos que establece la ley, tiene derecho:

(...)

g) La última bonificación será el equivalente a un salario mínimo mensual legal vigente’.

En virtud de lo expuesto, la Bonificación de licenciamiento al cierre del periodo contable tiene la dualidad de presentar saldos a corto plazo y a largo plazo, este último sujeto a la elaboración de un cálculo actuarial.

Así las cosas, dadas las características propias de este beneficio, en términos de proporcionalidad, fiabilidad y razonabilidad, se solicita evaluar la pertinencia de que la entidad realice la medición total de la bonificación de licenciamiento en los términos previstos para los beneficios a empleados a corto plazo”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1861 de 2017, por la cual se reglamenta el servicio de reclutamiento, control de reservas y la movilización, dispone:

“Artículo 4°. Servicio Militar Obligatorio. El servicio militar obligatorio es un deber constitucional dirigido a todos los colombianos de servir a la patria, que nace al momento de cumplir su mayoría edad para contribuir y alcanzar los fines del Estado encomendados a la Fuerza Pública.

(...)

Artículo 44. Derechos del conscripto durante la prestación del servicio militar. Todo colombiano que se encuentre prestando el servicio militar obligatorio en los términos que establece la ley, tiene derecho:

a) Desde el día de su incorporación, hasta la fecha de su licenciamiento o desacuartelamiento a ser atendido por cuenta del Estado en todas sus; necesidades básicas atinentes a salud, alojamiento, alimentación, vestuario, bienestar y disfrutará de una bonificación mensual hasta por el 30% del salario mínimo mensual vigente.

(...)

Sujeto a disponibilidad presupuestal, la bonificación mensual podrá llegar hasta el 50% del salario mínimo mensual vigente, con la respectiva adición presupuestal;

(...)

g) La última bonificación será el equivalente a un salario mínimo mensual legal vigente" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, mediante oficio N°. OFI08-5154 del Ministerio de Defensa Nacional, cuyo asunto es "Concepto pago bonificación", se indica:

"De las normas anteriormente transcritas, se infiere que las "bonificaciones" consagradas a favor de los soldados, solo se causan, mientras se mantenga dicha calidad, es decir, hasta que se produzca el licenciamiento ordenado por la autoridad competente y conforme a las disposiciones normativas vigentes.

(...)

Bajo este precepto, se concluye en primer término que una vez cumplido el término de prestación del servicio militar, el soldado debe ser desacuartelado por la autoridad competente para el efecto, sin que sea jurídicamente viable mantenerlo bajo la situación de prestación de servicio militar, por no existir competencia, ni autorización legal para este efecto, de conformidad con lo dispuesto en la misma Ley 48 de 1993.

En este orden de ideas, en criterio de esta Dirección de Asuntos Legales, la persona que se encuentre bajo banderas u ostente su calidad de soldado en cumplimiento del servicio militar obligatorio debe continuar percibiendo la bonificación hasta el momento que la autoridad competente, ordene su licenciamiento. Igual situación se predica respecto de las demás prestaciones asistenciales, en cumplimiento del mandato leal contenido en el artículo 38 de la ley 48 de 1993" (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

5.1.2. Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 1861 de 2017, un conscripto tiene derecho a recibir por la prestación de su servicio militar, desde el día de su incorporación y hasta la fecha de su licenciamiento o desacuartelamiento, una bonificación mensual del 30% que podrá llegar hasta el 50% del salario mínimo mensual vigente. No obstante, el valor de la bonificación en el mes 12 o 18 corresponderá a un salario mínimo mensual legal vigente.

En este sentido, las bonificaciones de su consulta configuran beneficios a los empleados, puesto que son retribuciones mensuales que la entidad proporciona a los conscriptos a cambio de sus servicios prestados.

Con respecto a la bonificación que el conscripto recibe en el mes 12 o 18, la entidad la reconocerá y medirá conforme lo establece el numeral 5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo de la Norma de beneficios a los empleados, toda vez que corresponde a una retribución mensual por el servicio prestado, y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que el conscripto haya prestado su servicio.

CONCEPTO No. 20241100014311 DEL 03-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Diferencias presentadas entre los aportes de la entidad territorial y el pasivo pensional reportado por el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales- Fonpet

Doctora
 LAURA SUÁREZ CARO
 Contador Público
 Boyacá, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010015622 del 18 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En calidad de contador público del municipio de Boyacá solicito amablemente su orientación en referencia al tratamiento contable en el siguiente caso:

El reporte de ‘SALDOS_PASIVOS_DANE Fonpet 15104’, señala tanto el monto total de aportes en pesos y en Unidades Fonpet efectuados a nombre de la Entidad territorial, como la cuantía en pesos del pasivo total. De acuerdo con este reporte, la diferencia entre dichos valores (expresados en pesos), corresponde al ‘Pasivo Pensional NO Provisionado’. Qué tratamiento contable debe dar la entidad territorial al ‘Pasivo Pensional NO Provisionado’?”

Por otra parte, el 11 de abril de 2024, vía telefónica, la Doctora Laura Suárez Caro precisó que la diferencia señalada se da por un mayor valor de los aportes a nombre de la entidad territorial respecto de la obligación del pasivo pensional. Y que por lo tanto, requiere que por parte de la entidad se oriente sobre el tratamiento contable para reconocer dicha diferencia o excedente.

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

(...)

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.2.2. Medición

(...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

(...)

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio.

(...)

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. (...)" (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, señala:

"1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

(...)

1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la

subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

(...)

2.3. Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian señala los pasos a seguir para el reconocimiento del cálculo actuarial, el pago de la nómina de pensionados, el tratamiento contable relacionado con las cuotas partes por cobrar y por pagar, los bonos pensionales, la actualización de los cálculos actuariales y el reconocimiento del plan de activos para beneficios posempleo y su actualización.

De conformidad con el procedimiento señalado, el reconocimiento del cálculo actuarial por las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores, deberán ser registrados en la subcuenta respectiva de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES. Asimismo, el valor de los activos destinados exclusivamente por la entidad para la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se pagarán después de que el empleado complete el periodo de empleo, deberán ser registrados en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Ahora bien, si la entidad ha reconocido en su información financiera de manera correcta los valores referidos en el párrafo anterior e identifica una diferencia en el reporte señalado en la consulta, la cual se origina por un mayor valor de los aportes Fonpet efectuados a nombre de la Entidad territorial versus el valor del pasivo, dicha diferencia no deberá reconocerse en la información financiera, por cuanto los valores del plan de activos para beneficios posempleo como los valores del pasivo de beneficios posempleo ya se encuentran reconocidos en cada una de las cuentas respectivas.

CONCEPTO No. 20241100020991 DEL 18-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los hechos económicos relacionados con los fondos de reserva (vejez, invalidez y sobrevivencia) de Pensiones de Antioquia. Uso de las cuentas de orden de control relacionadas con los recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por cajas o fondos distintos de Colpensiones.

Doctor
DAVID ANDRÉS OSPINA SALDARRIAGA
 Gerente
 Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender sus consultas radicadas con los números 20240010009902 del 16 de febrero de 2024 y 20240010018922 del 05 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta N° 20240010009902 del 16 de febrero de 2024 se señala:

“(...) Solicito amablemente se nos indique bajo que norma se debe registrar todo lo relacionado con los fondos (vejez, invalidez y sobrevivencia).

También se hace necesario se nos aclare si Pensiones de Antioquia debe continuar manejando por separado la contabilidad de cada fondo de reserva (vejez, invalidez y sobrevivencia) y la administración como lo establece la ley 100 de 1993, y la forma como se debe registrar los siguientes hechos económicos:

- Los aportes recibidos a través de la planilla integrada de liquidación de aportes (PILA) que recibe de sus afiliados activos.
- Aportes recibidos de los fondos ahorro individual en cumplimiento de sentencias judiciales, de los afiliados que se reintegran al régimen de prima media administrado por Pensiones de Antioquia.
- Cotizaciones por devolver a terceros que son realizadas por error al fondo.
- El reconocimiento y pago de los auxilios funerarios, indemnizaciones sustitutivas, cuotas partes por cobrar y pagar, bonos pensiones liquidados y pagados, días a deber, entre otras obligaciones pensionales.
- El estudio actuarial de pensiones y bonos que es realizado cada año y aprobado por la Superintendencia Financiera, el cual se viene registrando en cuentas de orden por ser un pasivo del departamento de Antioquia.
- La transferencia recibida cada mes del departamento de Antioquia para el pago de las mesadas pensionales.
- Los excedentes que se generan en la contabilidad de la Entidad Administradora son recursos girados al inicio de cada vigencia a las cuentas de los fondos de reservas (vejez, invalidez y sobrevivencia), según lo estipulado en el inciso 2 del artículo 20 de la ley 100 de 1993, ¿Cómo deben registrarse estos recursos en la contabilidad de los fondos?”.

Al respecto, mediante comunicación radicada en la CGN con el No. 20240010026312 del 17 de mayo de 2024, Pensiones de Antioquia dio respuesta a las inquietudes planteadas por la CGN en los siguientes términos:

“1. ¿Quién emite el acto administrativo mediante el cual se reconoce la pensión de los afiliados al fondo?

Corresponde a Pensiones de Antioquia como Fondo del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, una vez se recibe la solicitud por parte del afiliado, verificar el cumplimiento de requisitos y realizar todas las actuaciones legales pertinentes, para reconocer la pensión y decretar el valor de esta, este reconocimiento se hace a través de un acto administrativo emitido por Pensiones de Antioquia.

2. ¿Cómo están reconociendo contablemente Pensiones de Antioquia y la Gobernación de Antioquia las obligaciones pensionales a su cargo?

A. Departamento de Antioquia

El Departamento de Antioquia registra sus obligaciones pensionales, atendiendo lo establecido en el apartado de Beneficios posempleo de la Norma de Beneficios a los empleados de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. A nivel procedimental se sigue lo establecido por el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, del mismo Marco Normativo, expedido por la Contaduría General de la Nación.

(...)

B. Pensiones de Antioquia

Pensiones de Antioquia en su calidad de entidad Administradora del Régimen de Prima Media con Prestación Definida y dado que su naturaleza, objeto y funciones son semejantes a la Administradora Colpensiones, viene registrando los hechos económicos y obligaciones pensionales según lo estipulado en la Norma de "Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones", aplicada hasta el año 2023, la cual establecía entre otras cosas, lo siguiente:

La contabilidad de los fondos en los que administra recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida. Para tal efecto, Colpensiones separará su contabilidad de la de cada uno de los fondos que atienden los riesgos de vejez, invalidez y muerte (...)" (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, en la consulta radicada en la CGN con N° 20240010018922 del 05 de abril de 2024 solicita que se le indique "la norma bajo la cual se fundamenta el reconocimiento y registro de los hechos económicos relacionados con los recursos destinados a la financiación del régimen de prima media con prestación definida administrados por cajas o fondos distintos a Colpensiones en cuentas de orden (8373 y 9372)".

CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Ordenanza 30 de 2003, por la cual se modifican los estatutos de Pensiones de Antioquia, indica que "Son parte de PENSIONES DE ANTIOQUIA en calidad de afiliados los empleados del Departamento de Antioquia, la Asamblea Departamental, la Contraloría General de Antioquia, los institutos descentralizados y los que se desvinculen de las anteriores y sin solución de continuidad se vinculen a otra entidad pública. Así mismo, los que expresamente autorice la ley".

Ahora bien, el Decreto número 0325 de 2013 de la Gobernación de Antioquia, por medio del cual se garantiza por parte del Departamento de Antioquia el pago de las obligaciones pensionales a cargo de Pensiones de Antioquia, señala:

"ARTÍCULO 1º. La garantía departamental, para atender el pago de las obligaciones a cargo de Pensiones de Antioquia, a favor de los afiliados al régimen de prima media con prestación definida y de los pensionados de la entidad, se hará exigible únicamente en el evento en que dicha entidad no disponga de los fondos suficientes en ninguna de las cuentas correspondientes a alguno de los regímenes de pensiones que administra. La ausencia de fondos cualquiera que sea su origen deberá evidenciarse en caja y demás recursos representativos de las reservas constituidas con aportes de afiliados activos al

mencionado Régimen de Pensiones, con independencia del origen de los respectivos ingresos de fondo correspondiente.

ARTÍCULO 2°. Para efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se entenderá que el Departamento de Antioquia asuma tales obligaciones, cuando la sumatoria de las reservas registradas en los estados financieros de los fondos de reserva para pensión de vejez, invalidez y sobrevivencia que administre Pensiones de Antioquia, no permitan atender en condiciones normales el pago de una cualquiera de estas obligaciones pensionales, todo ello sin perjuicio de manejar por parte de la entidad, contabilidades separadas de conformidad con las instrucciones que sobre el particular imparta la Superintendencia Financiera de Colombia, en desarrollo de sus funciones de inspección y vigilancia” (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

(...)

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación (...)

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

1.3.2. Medición

21. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo o por el valor del derecho que surja por la ejecución del contrato o convenio.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

4.2. Medición

14. Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo, o por el valor de la obligación que surja en la ejecución del contrato o convenio.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

2. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

1. Esta Norma será aplicada por Colpensiones en la contabilidad de los fondos en los que administra recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida. Para tal efecto, Colpensiones separará su contabilidad de la de cada uno de los fondos que atienden los riesgos de vejez, invalidez y muerte” (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 320 de 2019 y actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, establece:

“En consecuencia, este Procedimiento será aplicado por las entidades de gobierno del nivel nacional o territorial que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían directamente el reconocimiento de las pensiones de sus empleados y extrabajadores, así como las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normativa aplicable, incluyendo:

a) las cajas o fondos cuyos afiliados pertenecen en su totalidad al sector público, tales como: i) la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares (Cremil), en relación con las pensiones del personal civil y las asignaciones de retiro de los miembros de las fuerzas militares; ii) la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (Casur), en relación con las pensiones del personal civil y las asignaciones de retiro de los miembros de policía; iii) el Fondo de

Previsión Social del Congreso de la República (Fonprecon) y iv) la Administradora de Pensiones de Antioquia; (...)

1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a favor de a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

(...)

1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

(...)

1.1.1. Costo del servicio presente

El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación pensional que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. (...)

Con la información que obtenga la entidad sobre las contribuciones que, con base en el salario, realicen los empleados para financiar la pensión, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Cuando la entidad pueda determinar anualmente el costo del servicio presente, debitará la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES,

por la diferencia entre a) el costo del servicio presente y b) el valor de las contribuciones realizadas por el empleado que se hayan registrado conforme al párrafo anterior y que correspondan al mismo periodo del costo del servicio presente.

En caso de que la entidad no pueda determinar anualmente el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3. de este Procedimiento con la periodicidad que allí se define.

1.1.2. Costo del servicio pasado

El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente de la obligación pensional por los servicios prestados por empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones del plan de beneficios otorgados a estos.

En caso de que se modifique el plan de beneficios o las condiciones que deben cumplir el personal activo o los extrabajadores para consolidar su derecho pensional, la entidad registrará el costo del servicio pasado en el periodo contable en que se modificó el plan o en el periodo contable siguiente. Para tal efecto, cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio pasado, registrará el aumento del cálculo actuarial de pensiones futuras debitando la subcuenta 589042-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, la entidad registrará la disminución debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 480836-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio pasado, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3. de este Procedimiento con la periodicidad que allí se define.

1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS

POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. (...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

(...)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

En caso de que sobre la nómina de pensionados exista el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de la entidad, esta debitará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor

de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y acreditará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la nómina a pagar.

(...)

3.3. Causación de cuotas partes de pensiones por cobrar

Con el pago de la mesada pensional, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional debitará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

(...)

4. CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR PAGAR

4.1. Exigibilidad de cuotas partes de pensiones

Con la información sobre el pago de la mesada pensional por parte de la entidad que tiene a su cargo la nómina, la entidad que tiene a su cargo las cuotas partes de pensiones por pagar debitará la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

5. BONOS PENSIONALES O CUOTAS PARTES DE BONOS PENSIONALES

5.1. Liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

Las entidades registrarán la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera debitando la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

La liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, utilizando como contrapartida la

subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

(...)

5.2. Emisión de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes reconocerán, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera de dicha obligación.

La obligación del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional se registra debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

5.3. Redención de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

La fecha de redención del bono pensional corresponde a aquella en que el trabajador se pensiona efectivamente por vejez o invalidez, o en que se otorga la pensión de sobrevivencia.

Cuando, en la redención, el bono pensional o la cuota parte del bono pensional emitido deba ser ajustado por mayor valor, la entidad debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Si el bono pensional o la cuota parte del bono pensional emitido debe ser ajustado por menor valor, la entidad debitará la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

5.4. Pago de bonos pensionales o de cuotas partes de bonos pensionales

El pago del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional se registrará debitando la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta que

corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. (...)

7. INDEMNIZACIONES SUSTITUTIVAS

Cuando la entidad, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, tenga la obligación de reconocer indemnizaciones sustitutivas, debitará la subcuenta 251412- Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251403-Indemnización sustitutiva de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES” (subrayado fuera de texto).

Sumado a lo anterior, la Resolución 417 de 2023, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone:

“ARTÍCULO 3º. Incorporar la descripción y dinámica de las siguientes cuentas en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

CLASE	GRUPO	CUENTA
8	83	8373
CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS	DEUDORAS DE CONTROL	RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR CAJAS O FONDOS DISTINTOS A COLPENSIONES

DESCRIPCION

Representa el valor de las erogaciones realizadas durante el periodo contable con recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por cajas o fondos distintos a Colpensiones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las erogaciones realizadas durante el periodo contable por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo, al inicio del siguiente periodo contable.

CLASE	GRUPO	CUENTA
9	93	9372

CUENTAS DE ORDEN ACREEDORES	ACREEDORAS DE CONTROL	RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR CAJAS O FONDOS DISTINTOS A COLPENSIONES
-----------------------------------	-----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de recursos recaudados durante el periodo contable destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administradas por cajas o fondos distintos a Colpensiones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo, al inicio del siguiente periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos recaudados durante el periodo contable que se originen por cada uno de los conceptos" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

1. Norma aplicable a los fondos de reserva: vejez, invalidez y sobrevivencia.

El Fondo de Pensiones de Antioquia es la entidad encargada de administrar el Régimen de Prima Media con Prestación Definida, cuyo objetivo es el reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales de los servidores públicos de la Gobernación de Antioquia, la Asamblea Departamental, la Contraloría General de Antioquia, los institutos descentralizados y los empleados que se desvinculen de estas entidades y se vinculen a otra entidad pública.

En consecuencia, puesto que los afiliados de Pensiones de Antioquia son exclusivamente empleados del sector público, esta entidad deberá aplicar el numeral 5.2. "Beneficios posempleo" de la Norma de beneficios a los empleados y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Manejo de la contabilidad de los fondos de reserva (vejez, invalidez y sobrevivencia) y de la entidad administradora.

La CGN se encuentra analizando la posibilidad de que la información de cada fondo se integre a la información de la entidad contable pública 170105000 - Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia. Para evaluar la viabilidad de esta propuesta, se están llevando a cabo mesas de trabajo con la Superintendencia Financiera de Colombia. Por ello, mientras se toma una decisión al respecto, la información contable se debe seguir preparando y reportando de manera separada en las siguientes entidades contables públicas: 923272746 - Pensiones de Antioquia - Fondo Reserva de Vejez, 923272736 - Pensiones de Antioquia - Fondo Reserva de Sobrevivencia, 923272744 - Pensiones de Antioquia - Fondo de Reserva de Invalidez y 170105000 - Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia.

3. Los aportes recibidos de sus afiliados activos a través de la planilla integrada de liquidación de aportes (PILA).

Conforme a lo establecido en el numeral 1.1.1. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, los aportes del empleado que reciba Pensiones de Antioquia a través de la PILA se registrarán en la contabilidad de cada fondo, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Adicionalmente, los aportes del empleador que reciba Pensiones de Antioquia a través de la PILA se registrarán en la contabilidad de cada fondo, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Lo anterior, considerando que estos aportes también contribuyen a financiar el costo del servicio presente del personal afiliado a Pensiones de Antioquia.

4. Aportes recibidos de los fondos de ahorro individual en cumplimiento de sentencias judiciales para los afiliados que se reintegran al régimen de prima media administrado por Pensiones de Antioquia.

Los aportes que reciba Pensiones de Antioquia de los fondos de ahorro individual se registrarán en la contabilidad del fondo que corresponda en el momento de su recepción, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

5. Cotizaciones por devolver a terceros que son realizadas por error al fondo.

Las cotizaciones que reciba Pensiones de Antioquia por error se registrarán en la contabilidad del fondo de vejez, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Una vez se identifique el Fondo al cual pertenecen los recursos, en la contabilidad de cada fondo, se debitará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los recursos, Pensiones de Antioquia en la contabilidad de cada fondo, debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

6. El reconocimiento de obligaciones pensionales

Para el reconocimiento de las cuotas partes de pensiones por cobrar, cuotas partes de pensiones por pagar, las indemnizaciones sustitutivas y los bonos pensionales, Pensiones de Antioquia deberá aplicar, en la contabilidad de cada fondo, lo mencionado en los siguientes numerales del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

- 3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados
- 3.3. Causación de cuotas partes de pensiones por cobrar
- 3.4. Recaudo de cuotas partes de pensiones por cobrar
- 4. CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR PAGAR
- 5. BONOS PENSIONALES O CUOTAS PARTES DE BONOS PENSIONALES
- 7. INDEMNIZACIONES SUSTITUTIVAS

Para el caso de los auxilios funerarios, Pensiones de Antioquia, deberá aplicar, en la contabilidad de cada fondo, los criterios de la Norma de beneficios a los empleados, en lo relativo a los beneficios posempleo. En este sentido, el tratamiento contable será el siguiente:

Para la contabilización del auxilio funerario, Pensiones de Antioquia elaborará un cálculo actuarial. Este cálculo actuarial puede variar por el reconocimiento de las ganancias o pérdidas actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, se estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar, lo disminuirá con los pagos realizados desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, se debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con la expedición del acto administrativo que reconozca el auxilio funerario, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251502-Auxilio funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con el pago al beneficiario, se debitará la subcuenta 251502-Auxilio funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

7. El estudio actuarial de pensiones y bonos que es realizado cada año y aprobado por la Superintendencia Financiera, el cual se viene registrando en cuentas de orden por ser un pasivo del departamento de Antioquia

Teniendo en cuenta que, según las respuestas a las inquietudes planteadas por la CGN, Pensiones de Antioquia es la entidad que recibe la solicitud del afiliado, verifica el cumplimiento de los requisitos y realiza todo el proceso pertinente para reconocer la pensión a través de un acto administrativo, dicha entidad, en la contabilidad de cada fondo, reconocerá el pasivo pensional atendiendo lo establecido en el apartado de beneficios posempleo de la Norma de beneficios a los empleados. Asimismo, deberá aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

Ahora bien, considerando que este se viene registrando en cuentas de orden, el reconocimiento del cálculo actuarial se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO para el caso del auxilio funerario.

8. Transferencia recibida mes a mes del departamento de Antioquia para el pago de las mesadas pensionales

Teniendo en cuenta lo dispuesto en las normas de Ingresos de transacciones sin contraprestación y de Gastos de transferencias y subvenciones, la transferencia que realiza el Departamento de Antioquia a Pensiones de Antioquia se registrará de la siguiente manera:

Cuando el departamento de Antioquia tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, este debitará la subcuenta 542324-Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, Pensiones de Antioquia, en la contabilidad de cada fondo, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442831-Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el departamento de Antioquia debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, Pensiones de Antioquia, en la contabilidad de cada fondo, debitará la subcuenta 190401-Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

9. Excedentes generados en la contabilidad de la Entidad Administradora y girados al inicio de cada vigencia a las cuentas de los fondos de reservas (vejez, invalidez y sobrevivencia)

La CGN se encuentra analizando la posibilidad de que la información de cada fondo se integre a la información de la entidad contable pública 170105000 - Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia. Para evaluar la viabilidad de esta propuesta, se están llevando a cabo mesas de trabajo con la Superintendencia Financiera de Colombia. Por ello, mientras se toma una decisión al respecto, los excedentes que se generan en la contabilidad de la Entidad Administradora y que son girados al inicio de cada vigencia a las cuentas de los fondos de reservas, se reconocerán como un gasto por transferencia en la Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia y como un ingreso por transferencia en la contabilidad de cada fondo.

10. Uso de las cuentas 8373 y 9372

Teniendo en cuenta lo señalado en la Resolución 417 de 2023, Pensiones de Antioquia, en la contabilidad de cada fondo, registrará las erogaciones realizadas durante el periodo contable por los conceptos detallados en las subcuentas de la cuenta 8373-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR CAJAS O FONDOS DISTINTOS A COLPENSIONES.

Asimismo, registrará los recursos recaudados durante el periodo contable por los conceptos detallados en las subcuentas de la cuenta 9372-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR CAJAS O FONDOS DISTINTOS A COLPENSIONES. Estos registros deben realizarse de manera adicional a los contemplados en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian. Esto se debe a que se requiere esta información para la elaboración de las estadísticas de las finanzas públicas por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20241100022651 DEL 02-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Registro contable de las cesantías retroactivas de los servidores públicos pertenecientes una contraloría de nivel territorial administradas por el Fondo Nacional del Ahorro

Doctora
 EDNA MARGARITA MURCIA MEJÍA
 Contralora municipal
 Contraloría Municipal de Ibagué
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010028642 del 29 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"... dentro del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, la cuenta 2511 representa los beneficios a los empleados a corto plazo y, en concreto, la subcuenta 251102 representa las cesantías, mientras que la cuenta 2512 representa los beneficios a los empleados a largo plazo y, la subcuenta 251204 representa las cesantías retroactivas.

La Contraloría Municipal de Ibagué a 31 de diciembre de 2023 efectuó el cálculo de las Cesantías de los funcionarios que tienen derecho a la Retroactividad, realizando el registro contable de estos beneficios a los empleados, como beneficios a los empleados a corto plazo, dado que, a pesar de que se trata de cesantías retroactivas, la realidad económica es que, en el caso de esta Contraloría, antes de 15 de febrero de 2024, la entidad realizó el pago de estos beneficios a través de transferencia al Fondo Nacional del Ahorro donde se encuentran afiliados los servidores públicos.

Es decir, tratándose de las cesantías retroactivas de sus servidores públicos, la Contraloría Municipal de Ibagué, realiza la dispersión de fondos al Fondo Nacional del Ahorro en las cuentas individuales de cada uno de ellos, a más tardar el 14 de febrero de cada año siguiente al año en el cual se devengaron, quedando al día por concepto de cesantías retroactivas con estos servidores públicos, esto implica que la obligación (beneficio a los

empleados) no cumple con el criterio de plazo superior a 12 meses, para ser considerado un beneficio a los empleados a largo plazo.

Revisada la doctrina oficial de la Contaduría General de la Nación, la Contraloría Municipal de Ibagué no identificó un concepto en el cual el órgano rector en materia de contabilidad pública absolviera una consulta bajo el mismo presupuesto fáctico arriba planteado, por tal motivo, y, con el propósito de conocer el criterio oficial de la Contaduría General de la Nación, la Contraloría Municipal de Ibagué respetuosamente formula la siguiente consulta:

¿Las cesantías retroactivas de los servidores públicos de una contraloría territorial, que anualmente (a más tardar el 14 de febrero del año siguiente en el cual se devengaron) son pagadas a cada servidor público en sus cuentas individuales del Fondo Nacional de Ahorro, pueden ser reconocidas y clasificadas en la cuenta 2511 – Beneficios a los empleados a corto plazo?”.

El día 24 de junio de 2014 vía correo electrónico se solicita ampliación de la información de la consulta inicial, mediante respuesta al radicado CMI-RE-2024-00002321, el día 26 de junio de 2014 la entidad señala:

“De manera atenta y en respuesta al comunicado citado en el asunto me permito indicar, que la consulta realizada por la Contraloría Municipal de Ibagué bajo radicado N° 20240010028642 del 29 de mayo de 2024, hace referencia a las cesantías correspondientes a las del régimen retroactivo, las cuales se constituyeron como un derecho hasta el día 31 de diciembre de 1996 para los empleados públicos del nivel territorial”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1582 de 1998, por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 13 de la Ley 344 de 1996 y 5 de la Ley 432 de 1998, en relación con los servidores públicos del nivel territorial y se adoptan otras disposiciones en esta materia, establece:

“ARTÍCULO 2º.- Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

La afiliación de los servidores públicos territoriales a un fondo de cesantías en el evento previsto en el inciso anterior se realizará en virtud de convenios suscritos entre los empleadores y los mencionados fondos, en los cuales se precisen claramente las obligaciones de las partes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de la misma por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías.

PARÁGRAFO. - En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Esto hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996.

En el evento en que una vez pagadas las cesantías resultare un saldo a favor en el fondo de cesantía, el mismo será entregado a la entidad territorial” (Subrayado fuera de texto).

El Concepto 064001 de 2023 del Departamento Administrativo de la Función Pública, estipula que:

“De las Cesantías Retroactivas

El régimen de cesantías retroactivo es el que cobija a los empleados del sector público vinculados antes de 30 de diciembre de 1996 y a los del sector de la salud vinculados antes del año 1993, se denomina de esta manera debido a que se tiene en cuenta el último sueldo devengado por el servidor público para liquidar la prestación por todo el tiempo de servicios prestados.

Su fundamento legal se encuentra establecido en los artículos 17 de la Ley 6ª de 1945, 1º del Decreto 2767 de 1945, 1º y 2º de la Ley 65 de 1946, 2º y 6º del Decreto 1160 de 1947 y 2º

Por la cual se dictan algunas disposiciones sobre convenciones de trabajo, asociaciones profesionales, conflictos colectivos y jurisdicción especial de trabajo.

Por el cual se determinan las prestaciones sociales de los empleados y obreros al servicio de los Departamentales y Municipios

Por la cual se modifican las disposiciones sobre cesantía y jubilación y se dictan otras

Sobre auxilio de cesantía.

del Decreto 1252 de 2002, lo cual es aplicable a aquellos trabajadores vinculados antes del 30 de diciembre de 1996.

De conformidad con lo anterior para los empleados públicos del nivel territorial, las cesantías en régimen retroactivo se constituyeron como un derecho hasta el día 31 de diciembre de 1996, fecha de publicación de la Ley 344 de 1996, a partir de esa fecha, los empleados que ingresaron al servicio de las entidades públicas se encontraban en el régimen de cesantías con liquidación anualizada.

(...)

Forma de liquidar las cesantías retroactivas y anualizadas

Tanto las cesantías retroactivas como anualizadas, se liquidan conforme al Decreto 1160 de 1947, sobre auxilio de cesantía, establece:

(...)

De conformidad con la norma anteriormente transcrita, el régimen de liquidación de cesantías se caracteriza por su reconocimiento con base en el último salario realmente devengado, o el promedio de lo percibido en el último año de servicios, en caso de que durante los últimos tres meses de labores el salario devengado hubiera sufrido modificaciones.

(...)

Como se observa, el decreto 1582 de 1998 regula tres situaciones respecto del régimen de liquidación y pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial:

(...)

Tercero, la de los servidores públicos del nivel territorial cobijados por el sistema tradicional de retroactividad, esto es, los vinculados antes de la expedición de la ley 344 de 1996, a quienes se les dio la opción de afiliarse al Fondo Nacional de Ahorro, caso en el cual los aportes al mismo se realizan por la respectiva entidad en la forma prevista en el artículo 6o. de la Ley 432 de 1998; o de afiliarse a las entidades administradoras de cesantías creadas por la ley 50 de 1990, en orden a que estas “administren” en cuentas individuales los recursos para el pago de sus cesantías (artículos 1, parágrafo, y 2). Debe entenderse que quien se acogió a esta última opción no perdió el beneficio de la retroactividad; simplemente lo que operó es un cambio de administrador para el manejo de la prestación pues tal función deja de ser prestada por la entidad empleadora o el fondo público de cesantías para pasar a ser ejercida por un fondo privado.

Ahora bien, en esta última hipótesis el decreto prevé la suscripción de un convenio suscrito entre los empleadores y el fondo, en el que se precisen claramente las obligaciones de las partes, “incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública y la responsabilidad de esta por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías”.

Como se puede observar la norma establece que las cesantías retroactivas podrán ser administradas por la entidad territorial, el Fondo Nacional del Ahorro o por los fondos privados a través de la suscripción de un convenio” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Concepto 064001 de 2023 del Departamento Administrativo de la Función Pública, las cesantías en régimen retroactivo se constituyeron como un derecho hasta el día 31 de diciembre de 1996 para los empleados públicos del nivel territorial.

Adicionalmente, el decreto 1582 de 1998 estipula que, las cesantías retroactivas podrán ser administradas por la entidad territorial, el Fondo Nacional del Ahorro o por los fondos privados a través de la suscripción de un convenio entre los empleadores y los fondos correspondientes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de esta por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías. No obstante, la entidad territorial continúa con la obligación de realizar la liquidación parcial o definitiva de las cesantías e informar al respectivo fondo, para que este pague a nombre de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto.

Por otra parte, la Norma de beneficios a empleados establece que los beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo.

Ahora bien, aunque la Contraloría Municipal de Ibagué transfiera recursos a las cuentas administradas por el Fondo Nacional del ahorro por el concepto de cesantías retroactivas, no se está liquidando la obligación que tiene la entidad con cada uno de sus empleados; esta obligación cesará cuando se cumplan las condiciones de ley para la liquidación definitiva de las cesantías y entrega del valor requerido al empleado.

Por consiguiente, al surgir el derecho de retroactividad asociado a las cesantías de los empleados públicos del nivel territorial hasta el día 31 de diciembre de 1996, se supera el plazo para el pago de la obligación de 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados prestaron sus servicios, ya que dicho pago solo se realizará con base en el último salario devengado cuando se dé la liquidación definitiva de las cesantías. En este sentido, la Contraloría Municipal de Ibagué debe registrar el valor calculado de las cesantías retroactivas en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Lo anterior, con independencia de que, conforme a las disposiciones legales vigentes y los convenios suscritos, la entidad entregue los recursos para que sean administrados por el Fondo Nacional del Ahorro.

CONCEPTO No. 20241100030591 DEL 12-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cesantías retroactivas

Doctora
 JESSICA RAQUEL QUENZA GÓMEZ
 Secretaria General
 Contraloría Municipal de Bucaramanga
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010039182 del 30 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) se emita concepto respecto al registro contable de causación y pago del régimen de Cesantías retroactivas de los funcionarios de la Contraloría Municipal de Bucaramanga, los cuales se encuentran afiliados a la Caja de Previsión Social Municipal de Bucaramanga, atendiendo su situación especial, de conformidad con lo siguiente:

ANTECEDENTES

- Que mediante el Acuerdo Municipal No. 088 de 1992 se estableció: ‘Por medio del cual se fija un aporte patronal con destino a la Caja de Previsión Social Municipal de Bucaramanga, se crea el Fondo de Cesantías y se conceden Facultades para su reglamentación’.
- Que en el artículo segundo de dicho Acuerdo Municipal se estableció: ‘(...) el Aporte Patronal mensual para el cubrimiento y pago de Cesantías de los afiliados a la Caja de Previsión (...)’.
- Que mediante el decreto 384 de 1993 el Alcalde Municipal de Bucaramanga reglamentó el Acuerdo 088 de 1992 y en su artículo primero estableció como uno de los objetivos que "el fondo de cesantías de los empleados y trabajadores del municipio efectuará el pago de

las cesantías definitivas y parciales de los empleados y trabajadores del municipio, la contraloría municipal y entidades descentralizadas del orden local. (Se anexa Decreto en archivo PDF).

- Que en el municipio de Bucaramanga, la Caja de Previsión Social Municipal es la entidad encargada del manejo, administración y pago de los recursos de las cesantías retroactivas de los empleados de la administración municipal afiliados, dentro de los cuales se encuentran afiliados funcionarios de la Contraloría Municipal de Bucaramanga.
- Que de los funcionarios que actualmente se encuentran vinculados en la Contraloría Municipal de Bucaramanga, siete (07) funcionarios están cobijados por el régimen <de cesantías retroactivas.
- Que dando cumplimiento a la reglamentación de la Caja de Previsión Social Municipal se liquida el valor mensual de las cesantías retroactivas correspondiente a los funcionarios del ente de control que están afiliados a la Caja de Previsión Social Municipal, y la causación contable de las cesantías mensuales en comprobante general se registra según la dinámica contable al débito la subcuenta contable 51070201 Cesantías y al crédito la sub cuenta contable 25110201 Cesantías de beneficios a los empleados a corto plazo.
- De conformidad con lo anterior, si alguno de os (sic) funcionarios del régimen de cesantías retroactivas se retira en el mes de Diciembre se tendría que el valor de cesantías ya ha sido liquidado y pagado en la vigencia por el ente de control a la Caja de Previsión Social Municipal la cual se encarga de la entrega de los cesantías al afiliado.
- Adicionalmente, me permito mencionar que en la Contraloría Municipal de Bucaramanga todos los pasivos por empleados (funcionarios), son a corto plazo y por consiguiente no se tienen beneficios a los empleados al largo plazo, toda vez, debido a que somos una sección del gasto de la Administración Central y por consiguiente si existiera un remanente presupuestal será devuelto al Municipio de Bucaramanga.

De conformidad con lo anterior, se elevan las siguientes

SOLICITUDES

1. Se emita concepto mediante el cual se indique atendiendo la situación de la Contraloría Municipal de Bucaramanga respecto al régimen de cesantías retroactivas de sus funcionarios en la que su Fondo de Cesantías es la Caja de Previsión Social Municipal de Bucaramanga y que dentro de su reglamentación establece que el aporte patronal será de manera mensual y que mensualmente se liquida y paga por la Contraloría Municipal de Bucaramanga, en cuál cuenta y subcuenta contable se deben registrar los beneficios a los empleados correspondientes al valor de las cesantías retroactivas, si de conformidad con lo señalado y a la forma de su manejo son a corto plazo o largo plazo, así como indicar el fundamento legal que soporta en que cuenta y subcuenta contable se debe hacer la

causación contable y la causación de tesorería y el procedimiento que se debe adelantar para darle aplicación.

2. En el caso de que el concepto indique que se deben registrar en cuenta diferente a la que se viene manejando, favor informar el trámite que se debe adelantar para la reclasificación de los registros que ya se han realizado desde el mes de enero a la fecha en que se emita el concepto”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1582 de 1998, por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 13 de la Ley 344 de 1996 y 5 de la Ley 432 de 1998, en relación con los servidores públicos del nivel territorial y se adoptan otras disposiciones en esta materia, establece:

“ARTÍCULO 2º.- Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

La afiliación de los servidores públicos territoriales a un fondo de cesantías en el evento previsto en el inciso anterior se realizará en virtud de convenios suscritos entre los empleadores y los mencionados fondos, en los cuales se precisen claramente las obligaciones de las partes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de la misma por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías.

PARÁGRAFO.- En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Esto hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996” (Subrayado fuera de texto).

El Concepto 064001 de 2023 del Departamento Administrativo de la Función Pública, señala:

“De los Fondos de Administración de las Cesantías

(...)

Como se observa, el decreto 1582 de 1998 regula tres situaciones respecto del régimen de liquidación y pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial:

(...)

Tercero, la de los servidores públicos del nivel territorial cobijados por el sistema tradicional de retroactividad, esto es, los vinculados antes de la expedición de la ley 344 de 1996, a quienes se les dio la opción de afiliarse al Fondo Nacional de Ahorro, caso en el cual los aportes al mismo se realizan por la respectiva entidad en la forma prevista en el artículo 6o. de la Ley 432 de 1998; o de afiliarse a las entidades administradoras de cesantías creadas por la ley 50 de 1990, en orden a que estas 'administren' en cuentas individuales los recursos para el pago de sus cesantías (artículos 1, parágrafo, y 2). Debe entenderse que quien se acogió a esta última opción no perdió el beneficio de la retroactividad; simplemente lo que operó es un cambio de administrador para el manejo de la prestación pues tal función deja de ser prestada por la entidad empleadora o el fondo público de cesantías para pasar a ser ejercida por un fondo privado.

Ahora bien, en esta última hipótesis el decreto prevé la suscripción de un convenio suscrito entre los empleadores y el fondo, en el que se precisen claramente las obligaciones de las partes, 'incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública y la responsabilidad de esta por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías'" (Subrayado fuera de texto)".

Respecto a la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

"CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

(...)

32. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

33. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

38. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. Las

variaciones en el valor del pasivo por cesantías retroactivas se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

26. 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).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO de la siguiente manera: “Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el Concepto 064001 de 2023 del Departamento Administrativo de la Función Pública y el Decreto 1582 de 1998, las cesantías retroactivas podrán ser administradas por la entidad territorial, por un fondo público de cesantías o por fondos privados. En caso de ser administradas por un fondo, deberá suscribirse un convenio entre la entidad empleadora y el fondo respectivo en el cual se precisen las obligaciones de las partes y la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad empleadora.

Ahora bien, la Norma de beneficios a empleados establece que los beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo.

Además, la misma norma señala que los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo constituyen el plan de activos para el pago de ese pasivo. Estos activos se registrarán en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

En este sentido, tanto el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo como el plan de activos para el pago de dicho pasivo, se deben reconocer de manera separada.

En atención a los antecedentes de la consulta, es necesario precisar que la Contraloría Municipal de Bucaramanga deberá identificar, con base en la documentación suscrita entre las partes (fondo Caja de Previsión Social Municipal y la Contraloría), si i) el valor del diferencial entre la alícuota liquidada y pagada mensualmente y el valor final de las cesantías retroactivas a que tienen derecho los empleados es una obligación de la Contraloría o ii) es el Fondo Caja de Previsión Social Municipal quien deberá responder por ese diferencial. Ello, a fin de que se reconozca el pasivo en la entidad responsable.

Teniendo en cuenta lo anterior, se atiende su consulta en el orden en que fueron planteadas las preguntas, así:

Pregunta 1 – Reconocimiento del valor liquidado por concepto de cesantías retroactivas

i) Cuando el valor del diferencial entre la alícuota liquidada y pagada mensualmente y el valor final de las cesantías retroactivas a que tienen derecho los empleados sea una obligación de la Contraloría, esta la registrará como parte de los beneficios a los empleados en su información financiera.

En el caso de las cesantías retroactivas, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. Las variaciones en el valor del pasivo por cesantías retroactivas se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Para tal efecto, los mayores valores se registrarán mediante un débito en la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y un crédito en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Por el contrario, los menores valores de la obligación por cesantías retroactivas se registrarán debitando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480837-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando la entidad realice la consignación de los recursos destinados al pago de cesantías retroactivas al fondo de cesantías, reconocerá el hecho mediante un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de las cesantías retroactivas a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y se acreditará la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

ii) Cuando el valor del diferencial entre la alícuota liquidada y pagada mensualmente y el valor final de las cesantías retroactivas a que tienen derecho los empleados sea una obligación del Fondo Caja de Previsión Social Municipal, la Contraloría reconocerá el beneficio a los empleados como un beneficio a corto plazo cuando se consuma el beneficio económico derivado del servicio prestado por el trabajador a cambio del beneficio otorgado. Para tal efecto, debitará la subcuenta 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y acreditará la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Posteriormente, cuando la entidad realice la consignación de los recursos destinados al pago de cesantías retroactivas al fondo de cesantías, reconocerá el hecho mediante un débito en la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Pregunta 2. - Reclasificación

En el caso de que la entidad reconozca el valor de las liquidaciones de las cesantías retroactivas en cuentas diferentes a las concluidas en la pregunta anterior, deberá corregir el error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para tal efecto, debitará la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y acreditará la subcuenta 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES. Además, debitará la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor en libros, acreditará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por el por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a la fecha, y la diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, reconocerá los recursos destinados exclusivamente al pago de este pasivo, como Plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por último, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100037611 DEL 19-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cesantías a corto y largo plazo, de los servidores públicos, que se gestionan a través de fondos de cesantías.

Doctora
 TEOTILA OBREGÓN MORENO
 Profesional Especializada - Contadora
 Contraloría General de Santiago de Cali
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010050542 del 02 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) cuál es el código de la cuenta a aplicar conforme a las consideraciones que me permito expresar:

La Contraloría General de Santiago de Cali, dentro de su manual de políticas contables, tiene establecido en el grupo 25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO código 251102 Cesantías con dos subcuentas que detallan las cesantías anualizadas y las retroactivas.

Para tal caso miremos la descripción textual

CLASE	GRUPO	CUENTA
2	25	2511
PASIVOS	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN

‘En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios a sustitutos, según lo establecido en la normativa vigente o en acuerdo contractuales.

También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad’.

(...)

Situación: La Contraloría General de Santiago de Cali es una entidad que no acumula obligaciones financieras por más de 12 meses subsiguientes al cierre presupuestal y contable.

El beneficio de las cesantías anualizadas y retroactivas son consignadas a los fondos de cesantías respectivos en el plazo legal establecido el artículo 99 de la Ley 50 de 1990.

La Contraloría (sic) General de Santiago de Cali no ha creado un fondo para el manejo de las cesantías retroactivas, toda vez que como se indicó, las mismas se consignan en los fondos privados de cesantías; en este caso, para el personal de retroactivos al Fondo Nacional del Ahorro.

Es por ello que el registro contable de todos los beneficios a los servidores de este Ente de Control es reconocido en el grupo 25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO código 251102 Cesantías con dos subcuentas que detallan las cesantías anualizadas y las retroactivas.

Caso contrario de entidades que han creado fondos para el manejo cesantías retroactivas dado que su condición financiera y organizacional les permite acumular obligaciones que pueden superar los 12 meses siguientes al cierre del período contable y presupuestal.

Del mismo modo, dentro de las cuentas contables se establece la subcuenta 251204 retroactivas del grupo beneficios a largo Plazo.

(...)

La cuenta 2512 contiene la subcuenta 251204 retroactivas del grupo beneficios a largo Plazo.

Por su parte, la cuenta 2511 Cesantías; de beneficios a los trabajadores a corto plazo contiene el Código 251102 Cesantías, cumpliendo con su descripción (cabén las anualizados (sic) y retroactivos (sic)).

Es así que la Contraloría General de Santiago de Cali reconoce de manera separada en auxiliares 25110201 y 25110202: Anualizadas y Retroactivas respectivamente; clasificado como pasivo corriente por cuanto anualmente se transfiere a cada uno de los fondos de cesantías donde los empleados de planta hacen uso individual de su beneficio y en el gasto la cuenta 51070801 Cesantías Retroactivas y 51070802 Cesantías Anualizadas.

Es decir que esta entidad no utiliza la subcuenta 251204 retroactivas del grupo beneficios a largo Plazo porque considera que las mismas no son a largo plazo.

Con base en todo lo expuesto en los párrafos anteriores, de manera respetuosa solicito se indique la cuenta del pasivo y del gasto que se debe utilizar en lo sucesivo para el reconocimiento de las cesantías retroactivas del corto plazo”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1582 de 1998, por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 13 de la Ley 344 de 1996 y 5 de la Ley 432 de 1998, en relación con los servidores públicos del nivel territorial y se adoptan otras disposiciones en esta materia, establece:

“ARTÍCULO 2º.- Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

La afiliación de los servidores públicos territoriales a un fondo de cesantías en el evento previsto en el inciso anterior se realizará en virtud de convenios suscritos entre los empleadores y los mencionados fondos, en los cuales se precisen claramente las obligaciones de las partes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de la misma por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías.

PARÁGRAFO.- En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Esto hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996” (Subrayado fuera de texto).

El Concepto 064001 de 2023 del Departamento Administrativo de la Función Pública, señala:

“De los Fondos de Administración de las Cesantías

(...)

Como se observa, el decreto 1582 de 1998 regula tres situaciones respecto del régimen de liquidación y pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial:

(...)

Tercero, la de los servidores públicos del nivel territorial cobijados por el sistema tradicional de retroactividad, esto es, los vinculados antes de la expedición de la ley 344 de 1996, a quienes se les dio la opción de afiliarse al Fondo Nacional de Ahorro, caso en el cual los aportes al mismo se realizan por la respectiva entidad en la forma prevista en el artículo 6o. de la Ley 432 de 1998; o de afiliarse a las entidades administradoras de cesantías creadas por la ley 50 de 1990, en orden a que estas 'administren' en cuentas individuales los recursos para el pago de sus cesantías (artículos 1, parágrafo, y 2). Debe entenderse que quien se acogió a esta última opción no perdió el beneficio de la retroactividad; simplemente lo que operó es un cambio de administrador para el manejo de la prestación pues tal función deja de ser prestada por la entidad empleadora o el fondo público de cesantías para pasar a ser ejercida por un fondo privado.

Ahora bien, en esta última hipótesis el decreto prevé la suscripción de un convenio suscrito entre los empleadores y el fondo, en el que se precisen claramente las obligaciones de las partes, 'incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública y la responsabilidad de esta por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías'" (Subrayado fuera de texto)".

Respecto a la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

(...)

32. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

33. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

38. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. Las variaciones en el valor del pasivo por cesantías retroactivas se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

26. 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).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, indica que "La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, las entidades podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel" y adicionalmente presenta las descripciones y dinámicas de los códigos contables para uso de las entidades.

Además, el citado CGC describe las siguientes cuentas así:

1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO "Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios".

2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO "Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios".

2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO "Representa el valor de las obligaciones generadas por los beneficios que la entidad haya proporcionado a sus empleados con vínculo laboral vigente, cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios y que sean diferentes de las obligaciones por beneficios a los empleados a corto plazo, los beneficios posempleo y los beneficios por terminación del vínculo laboral".

CONCLUSIONES

En relación con las cesantías llamadas “anualizadas”, estas corresponden a beneficios a los empleados a corto plazo, por cuanto la obligación de la entidad con el empleado va hasta que se realice el pago al Fondo de Cesantías, cuyo vencimiento de pago es menor a los 12 meses al cierre del periodo contable.

En este sentido, el reconocimiento se realiza cuando se consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado, mediante un débito en la subcuenta 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y un crédito en la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Con el giro de los recursos al fondo de cesantías la entidad debitará la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con referencia a las cesantías retroactivas, de conformidad con el Concepto 064001 de 2023 del Departamento Administrativo de la Función Pública y el Decreto 1582 de 1998, estas podrán ser administradas por la entidad territorial, por un fondo público de cesantías o por fondos privados. En caso de ser administradas por un fondo, deberá suscribirse un convenio entre la entidad empleadora y el fondo respectivo en el cual se precisen las obligaciones de las partes y la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad empleadora.

Ahora bien, la Norma de beneficios a empleados establece que los beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo.

Además, la misma norma señala que los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización, constituyen el plan de activos para el pago de ese pasivo. Estos activos se registrarán en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

En este sentido, tanto el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo como el plan de activos para el pago de dicho pasivo se deben reconocer de manera separada.

En atención a los antecedentes de la consulta, es necesario precisar que la Contraloría General de Santiago de Cali deberá identificar, con base en la documentación suscrita entre las partes (Fondos de cesantías y la Contraloría), si i) el valor del diferencial entre

la alícuota liquidada y pagada mensualmente y el valor final de las cesantías retroactivas a que tienen derecho los empleados es una obligación de la Contraloría, y por tanto, reconocer la obligación como un pasivo a largo plazo, o ii) es el respectivo Fondo de Cesantías quien deberá responder por ese diferencial, en cuyo caso, corresponderá a un pasivo a corto plazo. Ello, a fin de que se reconozca el pasivo en la entidad responsable.

Así las cosas, aunque la Contraloría General de Santiago de Cali transfiera recursos a las cuentas administradas por los Fondos de Cesantías por el concepto de cesantías retroactivas, no se está liquidando la obligación final con cada uno de los servidores públicos; esta obligación cesará cuando se cumplan las condiciones de ley para la liquidación definitiva de la retroactividad de las cesantías y entrega del valor requerido al empleado.

Teniendo en cuenta lo anterior, y atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública; es necesario que la entidad identifique y defina las responsabilidades que se derivan sobre el mayor valor resultante en la liquidación y pago de retroactividad en las cesantías de sus empleados.

En consecuencia, para el tratamiento contable de las cesantías retroactivas de los empleados, la entidad deberá atender a lo siguiente:

i) Cuando el valor del diferencial entre la alícuota liquidada y pagada mensualmente y el valor final de las cesantías retroactivas a que tienen derecho los empleados sea una obligación de la Contraloría, esta la registrará como parte de los beneficios a los empleados en su información financiera.

En el caso de las cesantías retroactivas, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. Las variaciones en el valor del pasivo por cesantías retroactivas se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Para tal efecto, los mayores valores se registrarán mediante un débito en la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y un crédito en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Por el contrario, los menores valores de la obligación por cesantías retroactivas se registrarán debitando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480837-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo

y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando la entidad realice la consignación de los recursos destinados al pago de cesantías retroactivas a los Fondos de cesantías, reconocerá el hecho mediante un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de las cesantías retroactivas a favor del empleado, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y se acreditará la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Lo anterior, con independencia de que, conforme a las disposiciones legales vigentes y los convenios suscritos, la entidad entregue los recursos para que sean administrados por los Fondos de Cesantías.

En este sentido, dado que la entidad no ha reconocido el plan de activos como tampoco la obligación presente de las cesantías retroactivas, deberá corregir el error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, así:

- Para los valores reconocidos como gastos por cesantías en la vigencia actual, debitará la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y acreditará la subcuenta 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES por los valores reconocidos en la actual vigencia.

- Para los valores no reconocidos como plan de activos en la vigencia actual, girados al fondo de cesantías, debitará la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

- Para los valores dejados de reconocer como plan de activos y la obligación presente de las cesantías retroactivas de periodos anteriores, la entidad debe a) medir el valor que tendría que pagar como si fuera a liquidar esa obligación a 31 de diciembre de 2023 y b) determinar los recursos girados al fondo de cesantías a 31 de diciembre que respalden esa obligación. Para el reconocimiento de la obligación y el plan de activos, debitará la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las

sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y, la diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Es de precisar que al finalizar el periodo contable 2024, la entidad deberá aplicar lo señalado al comienzo de este numeral i).

ii) Cuando el valor del diferencial entre la alícuota liquidada y pagada mensualmente y el valor final de las cesantías retroactivas a que tienen derecho los empleados sea una obligación de los Fondos de Cesantías, la Contraloría reconocerá el beneficio a los empleados como un beneficio a corto plazo cuando se consuma el beneficio económico derivado del servicio prestado por el trabajador a cambio del beneficio otorgado. Para tal efecto, debitará la subcuenta 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y acreditará la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Posteriormente, cuando la entidad realice la consignación de los recursos destinados al pago de cesantías retroactivas al fondo de cesantías, reconocerá el hecho mediante un débito en la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En concordancia con las conclusiones expuestas, se precisa que el uso del CGC hasta el nivel de subcuentas (6 dígitos) se encuentra regulado por la CGN y que las entidades podrán habilitar, discrecionalmente, los niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel; esto incluye, las descripciones contenidas en cada caso que no deben ser objeto de modificación o ajuste por la entidad en sus políticas contables, como lo enuncia en su consulta en relación con la descripción de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Adicionalmente, para su estudio y conocimiento se adjuntan los siguientes conceptos por corresponder a consultas sobre el mismo tema:

- Concepto 20241100022651 del 02 de julio de 2024; y
- Concepto 20241100030591 del 12 de septiembre de 2024.

CONCEPTO No. 20241100039151 DEL 28-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la bonificación especial de recreación y de la bonificación por servicios prestados Tratamiento contable de la prima técnica

Señor
 JOSÉ REYES
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100052242 del 13 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(...) me permito solicitar de su valiosa colaboración frente al tratamiento contable que debe aplicarse en los siguientes casos referente a beneficios a los empleados de acuerdo al Marco Conceptual para Entidades de Gobierno:

1. La Agencia Logística de las Fuerzas Militares tiene establecido reconocer a sus funcionarios la Bonificación Especial de Recreación por cada período de vacaciones y se paga en el mes anterior al disfrute de las vacaciones, adicional a esto, también reconoce a sus funcionarios la bonificación por servicios prestados que también se reconoce cada año continuo de servicios, o en su defecto para ambas bonificaciones si el funcionario se retira antes de cumplir el año de servicios, se reconoce en forma proporcional al tiempo de servicio. Ante lo anterior, para el caso de estas bonificaciones ¿Debe provisionarse de forma mensual el gasto o costo correspondiente a la misma? En caso afirmativo ¿Cuál es el tratamiento contable que debe aplicarse para esta provisión y al momento de realizar el pago al funcionario?

2. Adicional a lo anterior, se tiene también establecido el reconocimiento de la prima técnica salarial, no salarial y automática por el desarrollo de funciones de servidores públicos altamente calificados, para el caso de estas primas ¿Cuál es el tratamiento contable que debe aplicarse al momento de reconocerlas a los funcionarios? Lo anterior

teniendo en cuenta que dentro del plan general de cuentas designado en SIIF Nación para entidades de gobierno se tiene establecido la cuenta 510110 - Prima técnica y adicional bajo el concepto de prestaciones sociales en la cuenta 5107 - Prestaciones Sociales se poseen dos auxiliares definidos como 510790003 - Prima técnica salarial y 510790004 - Prima técnica no salarial, con esto ¿Cuál es la diferencia para el uso de estas cuentas contables bien sea por la cuenta 5101 - Sueldos y Salarios o por la 5107 - Prestaciones Sociales?”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1042 de 1978, por el cual se establece el sistema de nomenclatura y clasificación de los empleos de los Ministerios, los Departamentos Administrativos, Superintendencias, Establecimientos Públicos y Unidades Administrativas Especiales del orden nacional, se fijan las escalas de remuneración correspondientes a dichos empleos y se dictan otras disposiciones, indica:

“ARTÍCULO 45. De la bonificación por servicios prestados. A partir de la expedición de este Decreto, créase una bonificación por servicios prestados para los funcionarios a que se refiere el artículo 1.

Esta bonificación se reconocerá y pagará al empleado cada vez que cumpla un año continuo de labor en una misma entidad oficial. (...)

La bonificación de que trata el presente artículo es independiente de la asignación básica y no será acumulativa.

(...)

ARTÍCULO 48. Del término para el pago de la bonificación por servicios prestados. La bonificación por servicios prestados se pagará dentro de los veinte (20) días que sigan a la fecha en que se haya causado el derecho a percibirla” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1016 de 1991, por el cual se establece la Prima Técnica para los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, los Consejeros de Estado y los Magistrados del Tribunal Disciplinario enuncia:

“ARTÍCULO 1º.- Cuantía. Establécese una Prima Técnica a favor de los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, de los Consejeros de Estado y de los Magistrados del Tribunal Disciplinario, equivalente al 60% del sueldo básico y los gastos de representación asignados a dichos funcionarios, en atención a las calidades excepcionales que exigen para el ejercicio de las funciones propias de esos empleos” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el Decreto 1661 de 1991, por el cual se modifica el régimen de Prima Técnica, se establece un sistema para otorgar estímulos especiales a los mejores empleados oficiales y se dictan otras disposiciones, precisa:

“ARTÍCULO 1º.- Definición y campo de aplicación. La Prima Técnica es un reconocimiento económico para atraer o mantener en el servicio del Estado a funcionarios o empleados altamente calificados que se requieran para el desempeño de cargos cuyas funciones demanden la aplicación de conocimientos técnicos o científicos especializados o la realización de labores de dirección o de especial responsabilidad, de acuerdo con las necesidades específicas de cada organismo. Asimismo será un reconocimiento al desempeño en el cargo, en los términos que se establecen en este Decreto.

Tendrán derecho a gozar de este estímulo, según se determina más adelante, los funcionarios o empleados de la Rama Ejecutiva del Poder Público.

ARTÍCULO 2º.- Criterios para otorgar Prima Técnica. Para tener derecho a Prima Técnica serán tenidos en cuenta alternativamente uno de los siguientes criterios, siempre y cuando, en el primer caso, excedan de los requisitos establecidos para el cargo que desempeñe el funcionario o empleado.

a)- Título de estudios de formación avanzada y experiencia altamente calificada en el ejercicio profesional o en la investigación técnica o científica en áreas relacionadas con las funciones propias del cargo durante un término no menor de tres (3) años; o,

b)- Evaluación del desempeño.

(...)

ARTÍCULO 7º.- Forma de pago, compatibilidad con los gastos de representación. La Prima Técnica asignada se pagará mensualmente, y es compatible con el derecho de percibir gastos de representación. La Prima Técnica constituirá factor de salario cuando se otorgue con base en los criterios de que trata el literal a) del artículo 2 del presente Decreto, y no constituirá factor salarial cuando se asigne con base en la evaluación del desempeño a que se refiere el literal b) del mismo artículo.

(...)

ARTÍCULO 10º (...)

PARÁGRAFO 2º.- La Prima Técnica de que trata el Decreto Ley 1016 de 1991 para directores generales de ministerios y departamentos administrativos, se aplicará para los cargos equivalentes con diferente denominación que determine en los mismos organismos el Departamento Administrativo del Servicio Civil” (Subrayado fuera del texto).

Mediante el concepto 20236000150141 de 2023, emitido por el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP), reseña:

“(…) la bonificación especial de recreación fue creada mediante el Decreto Nacional 451 de 1984, en ejercicio de las facultades extraordinarias otorgadas por la Ley 52 de 1983, a través del cual se dictaron disposiciones en materia salarial para servidores públicos del orden nacional; sin embargo, esta Dirección Jurídica considera que a pesar del enunciado de la norma, ello no puede desvirtuar la naturaleza del emolumento que es de prestación social, en cuanto con ella no se remunera directamente el servicio y si la necesidad de un auxilio adicional para vacaciones, característica propia de una prestación social. En efecto, en el artículo 3 del citado Decreto se consagró:

‘Los empleados que adquieran el derecho a las vacaciones e inicien el disfrute de las mismas dentro del año siguiente civil de su causación, tendrán derecho a una bonificación especial de recreación en cuantía de dos (2) días de la asignación básica mensual que le corresponde en el momento de causarlas.

(…)’

En este sentido la bonificación por recreación es un reconocimiento a los empleados públicos equivalente a dos (2) días de la asignación básica mensual, los cuales se pagarán en el momento de iniciar el disfrute del respectivo período vacacional. Así mismo se reconoce cuando se compensen las vacaciones en dinero” (Subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(…)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(…)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes" (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS de la siguiente manera: "Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, tales como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, y porcentajes sobre ventas y comisiones, las cuales se pueden pagar en dinero o en especie.". Además, establece que se debita con "1- El valor de la causación por los diferentes conceptos".

Así mismo, el citado CGC en relación con la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES la describe así: "Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades, por concepto de prestaciones sociales" y precisa que se debita con "1- El valor de la causación por los diferentes conceptos" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a sus inquietudes, es de precisar que una provisión es un pasivo a cargo de la entidad que está sujeto a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento; por lo tanto, las prestaciones sociales no son una provisión dado que el valor de la obligación se determina conforme a la ley y su vencimiento se encuentra también establecido en la misma, por lo que no existe incertidumbre al respecto.

La Norma de beneficios a los empleados contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que hacen parte de los beneficios a los empleados a corto plazo, entre otros, los sueldos, las prestaciones sociales y los aportes a la seguridad social;

cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

Las obligaciones asociadas a la nómina cuyo pago es de carácter habitual (mensual), se reconocerán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS o la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN; entre tanto, las obligaciones asociadas a las prestaciones sociales se reconocerán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES o la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN.

Ahora bien, respecto a la Bonificación por recreación y a la Bonificación por servicios prestados, es importante mencionar que, en cumplimiento del principio de devengo, las retribuciones a corto plazo que no se paguen mensualmente, se reconocerán de forma mensual por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante ese mes como es el caso de las prestaciones sociales.

En este sentido, la Bonificación por servicios prestados se reconocerá de manera proporcional con la alícuota mensual mediante un débito en la subcuenta 510795-Otras prestaciones sociales de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, o en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta 251109-Bonificaciones de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

La Bonificación por recreación se reconocerá proporcionalmente con la alícuota mensual mediante un débito en la subcuenta 510707-Bonificación especial de recreación de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, o en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la subcuenta 251109-Bonificaciones de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Cuando se efectúe el pago de las bonificaciones al empleado, la entidad cancelará el pasivo previamente reconocido mediante un débito en la subcuenta 251109-Bonificaciones de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si el pago se realiza con recursos de cuentas propias, o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si el pago lo realiza la tesorería centralizada.

En cuanto al tratamiento contable de la prima técnica, se debe tener en cuenta que su reglamentación la contempla como una asignación fija mensual en cumplimiento de alguna de las siguientes características: a) de asignación automática con el nombramiento para cargos específicamente enunciados en la normativa vigente; b) de asignación por estudios constituyéndose como factor salarial para la liquidación de prestaciones sociales; y c) de asignación por desempeño no constitutiva como factor salarial.

Así las cosas, con independencia de la modalidad de asignación de la prima técnica a los empleados, por corresponder a un desembolso mensual, la entidad reconocerá un débito en la subcuenta 510110-Prima técnica de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS o en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la subcuenta 251110-Otras primas de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Cuando se efectúe el pago de la prima técnica al empleado, la entidad cancelará el pasivo previamente reconocido mediante un débito en la subcuenta 251110-Otras primas de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si el pago se realiza con recursos de cuentas propias, o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si el pago lo realiza la tesorería centralizada.

En consecuencia, respecto a los códigos auxiliares parametrizados en el SIIF-Nación, el código contable 510110001-Prima técnica se encuentra definido en la Tabla de Eventos Contables TCON07-Causación de gastos asociado a los rubros presupuestales objeto de gastos con la descripción "Prima Técnica Salarial" y "Prima Técnica No Salarial", así:

TCON07-Causación de gastos

Tipo Operacion	Rubro de Gasto	Descripción Rubro de Gasto	Atributo Contable Ninguno	Tipo de Gasto	Código Contable Debe	Descripción Código Contable Debe	Código Contable Haber	Descripción Código Contable Haber	Vigente
86 - Beneficios Empleados C.P- Otras Primas	A-01-01-03-002	PRIMA TÉCNICA NO SALARIAL	SI	15 - Gastos de administración y operación-Sueldos y salarios	510110001	Prima técnica	251110001	Otras primas	SI
86 - Beneficios Empleados C.P- Otras Primas	A-01-02-03-002	PRIMA TÉCNICA NO SALARIAL	SI	15 - Gastos de administración y operación-Sueldos y salarios	510110001	Prima técnica	251110001	Otras primas	SI
86 - Beneficios Empleados C.P- Otras Primas	A-01-01-01-001-003	PRIMA TÉCNICA SALARIAL	SI	15 - Gastos de administración y operación-Sueldos y salarios	510110001	Prima técnica	251110001	Otras primas	SI
86 - Beneficios Empleados C.P- Otras Primas	A-01-02-01-001-003	PRIMA TÉCNICA SALARIAL	SI	15 - Gastos de administración y operación-Sueldos y salarios	510110001	Prima técnica	251110001	Otras primas	SI

Ahora bien, con relación a los códigos contables 510790003-Prima técnica salarial y 510790004-Prima técnica no salarial, estas serán objeto de análisis por parte del GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN), con el fin de identificar si procede o no definición contable en el SIIF Nación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100011421 del 02-04-2024
20241100034091 del 22-10-2024

1.2.26 PROVISIONES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100012071 del 09-04-2024
20241100032731 del 04-10-2024
20241100034951 del 31-10-2024
20241100035031 del 01-11-2024

1.2.27 ACTIVOS CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100001071 del 19-01-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241120013891 del 02-05-2024
20241100022461 del 27-06-2024
20241100031111 del 18-09-2024
20241100031891 del 24-09-2024
20241100032761 del 04-10-2024
20241120034121 del 22-10-2024
20241100041771 del 23-12-2024

1.2.28 PASIVOS CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100012071 del 09-04-2024
20241100035031 del 01-11-2024
20241100041771 del 23-12-2024

1.2.29 INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN
CONCEPTO No. 20231120044091 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable para el Ministerio de Defensa Nacional de los hechos económicos que surgen del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, Derivado No. 1 del Convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Ministerio de Defensa Nacional.

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Dirección de Finanzas – Grupo de Contabilidad General
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027782 del 9 de junio de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

El Ministerio de Defensa Nacional realiza la celebración del Convenio interadministrativo derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1408 de 2021, acuerdo suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), entidad adscrita al Ministerio de Transporte, por un valor total de \$1.327.535.900, en virtud del cual, el objeto es ‘aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el mejoramiento y mantenimiento de las vías internas y terciarias del corregimiento de El Salado del Municipio del Carmen de Bolívar Departamento de Bolívar en el marco del programa Colombia Rural’. (...)

Al cierre del I trimestre del 2023, el MDN reconoció la transferencia de recursos realizada por el INVÍAS en la subcuenta 4.4.28.03 ‘Para Gastos de Funcionamiento’, por valor de

\$760.748.892, en virtud, del concepto por 'demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo'.

(...)

Por su parte, INVÍAS, realizó el reconocimiento del aporte por cumplimiento del convenio en la subcuenta 1.9.08.01 'En Administración'.

(...)

El producto final corresponde al mejoramiento y mantenimiento de vías terciarias del Municipio de Carmen de Bolívar (Bolívar), que es la entidad beneficiaria considerando que es la entidad titular de los bienes de uso público o de las infraestructuras intervenidas por este Ministerio. Para ejecutar esas obras, el MDN también utilizó maquinaria y equipo de su propiedad, y de recursos humanos que se atienden o se pagan con cargo al presupuesto de este Ministerio, con lo cual se atienden los aportes a que se comprometió en la cláusula cuarta.

Ahora bien, dado que el INVIAS entrega la suma de \$760.748.892, como compensación por el demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo de propiedad del MDN –Comando de Ingenieros, que debieron utilizarse en la ejecución de las obras públicas antes señaladas, de conformidad con lo acordado en la Cláusula Decimo Primera – Compromisos del CENAC de ingenieros a través del Batallón de Ingenieros No. 2 'General Francisco Javier Vergara y Velasco' o la Unidad Táctica de Ingenieros que designó el Comando de Ingenieros, en Mesa de trabajo conjunta, frente a este hecho económico, luego de aplicar el juicio profesional, ambas entidades llegaron a las siguientes conclusiones:

Que, frente a la compensación por el uso de la maquinaria y equipo del MDN en desarrollo de lo pactado en el convenio 1408 de 2021, se presenta una conjunción de voluntades en torno a la existencia de intereses patrimoniales contrapuestos, donde el INVIAS recibe el apoyo para la construcción de obras que favorecen al Municipio de Carmen de Bolívar (Bolívar), desarrolladas en cumplimiento de competencias asignadas al INVIAS en el marco de lo dispuesto en el Artículo 103 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 'pacto por Colombia, Pacto por la Equidad', expedido por la Ley 1955 de 2022, en donde se dispone que este Instituto puede apoyar la financiación de proyectos para la intervención de red vial de competencia de las entidades territoriales.

Que, como contraprestación por el uso de la maquinaria y equipo dispuesto por el MDN para ejecutar obras de ingeniería civil, INVÍAS se comprometió a compensar esos gastos. Lo que se interpreta como una contraprestación realizada por el INVÍAS para que el MDN ejecute el conjunto de obras a las que se comprometió en el marco del convenio, con independencia de que este Instituto no obtenga un beneficio directo, pero que pactó en cumplimiento de obligaciones o competencias que le fueron otorgadas por la Ley.

Que, los aportes monetarios realizados por el INVÍAS al MDN, por el uso de la maquinaria y equipos, constituyen una transacción sin contraprestación, teniendo en cuenta que se trata de un porcentaje establecido como retribución por demerito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo utilizado para la ejecución del convenio, por lo que se concluyó que el Ministerio debe reconocer un ingreso sin contraprestación.

Que, por su parte, la entrega de recursos por el uso de la maquinaria y equipo del MDN, debe incorporarse como costos en la construcción de una infraestructura vial que deberá reconocerse transitoriamente como un inventario en la contabilidad del INVÍAS.

Que, en ese contexto, ello da lugar al reconocimiento del mayor valor del costo por la construcción de una infraestructura que transitoriamente será reconocida por el INVÍAS, mientras que el MDN reconoce un ingreso por una transacción sin contraprestación.

En resumen, una entidad aporta dinero, otra aporta especie y una tercera se beneficia incorporando un activo o una mejora de un activo existente.

Para las entidades intervinientes de acuerdo con lo expuesto, surge la inquietud respecto del procedimiento a seguir para el adecuado reconocimiento y control de los recursos, considerando las situaciones particulares descritas en este documento y teniendo en cuenta las operaciones recíprocas que se deriven de esta clase de convenios.

Así las cosas, me permito solicitar su colaboración mediante la emisión de un concepto en el cual se establezca un lineamiento contable que permita a las dos Entidades reconocer integralmente los recursos producto del convenio relacionado anteriormente”.

Mediante comunicación con radicado N° 20230010033752 del 19 de julio de 2023, se recibió el convenio interadministrativo objeto de la consulta, previa solicitud efectuada por la CGN.

El 2 de noviembre de 2023 se llevó a cabo una mesa de trabajo con funcionarios del Ministerio de Defensa Nacional y del Instituto Nacional de Vías, con el objetivo de ampliar el contexto de la consulta e indagar sobre los hechos económicos que se desprenden de la ejecución del convenio.

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1408 de 2021, suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), señala:

“CONSIDERACIONES

(...)

Que de acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 'Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad' expedido mediante Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, en su artículo 103 se dispone que el Instituto Nacional de Vías podrá apoyar la financiación de proyectos para la intervención de la red vial de competencia de las entidades territoriales.

Que el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Transporte y el Instituto Nacional de Vías, estructuró el programa 'Colombia Rural' que tiene como objetivo mantener y mejorar la transitabilidad y accesibilidad a la red vial rural del país, priorizando corredores viales estratégicos que incrementen la productividad del campo en las regiones, ejecutando obras en los mismos, mediante actividades de mantenimiento y mejoramiento, las cuales se desarrollarán bajo diferentes esquemas de ejecución y financiación.

(...)

Así mismo, el Ministerio de Defensa – Ejército Nacional a través del Comando de Ingenieros en atención a las políticas del Gobierno Nacional y del Sector Defensa, ejecuta proyectos tendientes a la protección de la población en situación de vulnerabilidad y pobreza en el territorio nacional, mediante la atención de aquellas vías de difícil acceso, con el fin de traer desarrollo a las comunidades que allí habitan, y teniendo en cuenta lo establecido en la Directiva Permanente N° 00231 de 2017 'Instrucciones y lineamientos para el desarrollo de trabajo generales de ingenieros con el fin de construir obras de consolidación competencia del arma de ingenieros'.

(...)

CLÁUSULAS

(...)

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. – AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS PARA EL MEJORAMIENTO Y MANTENIMIENTO DE LAS VÍAS INTERNAS Y TERCIARIAS DEL CORREGIMIENTO DE EL SALADO DEL MUNICIPIO DE CARMEN DE BOLÍVAR DEL DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR EN EL MARCO DEL PROGRAMA COLOMBIA RURAL.

CLÁUSULA SEGUNDA: ALCANCE. – Desarrollar actividades de mejoramiento y mantenimiento en las vías priorizadas en el corregimiento de El Salado del Municipio de Carmen de Bolívar previa autorización del Ente Territorial, empleando la mano de obra calificada, no calificada y maquinaria del Batallón de Ingenieros No. 2 General Francisco Javier Vergara y Velasco, o la Unidad táctica de ingenieros que designe el Comando de Ingenieros, así como el equipo que para tal fin se disponga, para lo cual se tendrán en cuenta las actividades relacionadas en el Anexo Técnico. El Instituto Nacional de Vías contratará la interventoría responsable del seguimiento técnico, administrativo, legal, financiero y ambiental de las obras objeto del presente convenio. (...)

CLÁUSULA CUARTA: APORTES DE LAS PARTES. – Las partes manifiestan su intención de trabajar conjuntamente para el logro del objeto del presente convenio, para lo cual dispondrán de los aportes que consideren convenientes, así:

- POR PARTE DEL INSTITUTO: EL INSTITUTO aportará el valor de SETECIENTOS SESENTA MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS (\$760.748.892) MONEDA CORRIENTE, para el reconocimiento por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo propiedad del Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional – Comando de Ingenieros durante la ejecución del proyecto, valor que fue calculado con base en el plan de compras destinado para el alcance del convenio (...)

POR PARTE DEL MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – COMANDO DE INGENIEROS A TRAVÉS DE LA CENAC DE INGENIEROS: El aporte será la suma de QUINIENTOS SESENTA Y SEIS MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL OCHO PESOS (\$566.787.008) MONEDA CORRIENTE por concepto de aporte en especie de los bienes y servicios determinados en: i) la Mano de Obra profesional y Técnica necesaria para la ejecución del Convenio, y ii) Mano de obra no calificada de apoyo, necesaria para la ejecución de las actividades de mejoramiento y mantenimiento vial y iii) maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional asignada a este proyecto de conformidad con las obligaciones legales y reglamentarias que sean aplicables por el MDN – Ejército Nacional (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: EL INSTITUTO se compromete a suministrar directamente o por intermedio de operador logístico y gerencia integral designada, los suministros, elementos, insumos y demás ítems establecidos en el plan de compras.

PARÁGRAFO SEGUNDO: No se cuantifica el costo de operación de la maquinaria teniendo en cuenta que el recurso de combustible, repuestos y la compensación por el desgaste de la misma, los suministrará y reconocerá EL INSTITUTO. Por lo anterior, el único aporte en especie que se cuantifica son operadores de la maquinaria y la mano de obra no calificada destinada al proyecto.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA: RECONOCIMIENTO POR CONCEPTO DE DEMÉRITO, DESGASTE Y GASTOS LOGÍSTICOS DE LA MAQUINARIA Y EQUIPO PROPIEDAD DEL MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – COMANDO DE INGENIEROS A TRAVÉS DE LA CENAC DE INGENIEROS DURANTE LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO. – Con cargo a los recursos del presente convenio, se le reconocerá a la Entidad Ejecutora Ministerio de Defensa – Ejército Nacional un porcentaje del 17.5%, de acuerdo con la Directiva Permanente de Ingenieros No. 0231 de 2017 calculado con base a la suma de costos directos e imprevistos del componente del plan de compras del Ejército, el 15% hace referencia al reconocimiento monetario para la recuperación de la maquinaria utilizada en el proyecto, recurso que se

invierte en el mantenimiento mayor o reposición de los equipos y el 2.5% corresponde a gastos logísticos del Comando de Ingenieros.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA: COMPROMISOS DEL INSTITUTO. – EL INSTITUTO se compromete a:
a) Girar a la CENAC DE INGENIEROS los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo propiedad del Ejército Nacional dispuesta para la ejecución del convenio. B) Adelantar todas las gestiones tendientes a las contrataciones necesarias para garantizarle al Ejército Nacional el suministro de los componentes del plan de compras estructurado para la 2052ontadurín del proyecto, la contratación de la consultoría para la revisión, ajuste y/o actualización y/o modificación y/o complementación de los estudios y diseños y/o elaboración del cálculo de la estructura del pavimento y/o cálculos estructurados y/o de obras requeridas para garantizar la estabilidad de la infraestructura vial, la interventoría responsable del seguimiento técnico, administrativo, legal, financiero y ambiental de las obras objeto del presente convenio, personal de apoyo técnico y trámites ambientales en caso de requerirse, como permisos necesarios para la ejecución de las obras que realizará el Batallón de Ingenieros No. 2 'General Francisco Javier Vergara y Velasco'. C) Ejercer la supervisión administrativa de los compromisos derivados del presente convenio a cargo del MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – CENTRAL ADMINISTRATIVA Y CONTABLE – CENAC DE INGENIEROS a través del funcionario designado de conformidad con la delegación de funciones vigente. A su vez el Instituto Nacional de Vías – INVIAS designará un Gestor Técnico de proyecto de conformidad con lo establecido en el Manual de Contratación del INVIAS. (...) f) Remitir al Grupo de Contabilidad del INSTITUTO el acta de entrega y recibo del convenio y/o actas parciales de ejecución para efectuar el saneamiento contable de los recursos girados a la CENAC DE INGENIEROS. G) Participar en el recibo de las obras ejecutadas por parte del Ejército Nacional – Comando de Ingenieros a través del Batallón de Ingenieros No. 2 'General Francisco Javier Vergara y Velasco' y realizar la respectiva entrega al Municipio de El Carmen de Bolívar – Departamento de Bolívar, teniendo en cuenta la autorización de intervención otorgada. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: COMPROMISOS DE LA CENAC DE INGENIEROS A TRAVÉS DEL BATALLÓN DE INGENIEROS No. 2 'GENERAL FRANCISCO JAVIER VERGARA Y VELASCO' O LA UNIDAD TÁCTICA DE INGENIEROS QUE SE DESIGNE EL COMANDO DE INGENIEROS. – La CENAC DE INGENIEROS se compromete a: a) Adelantar las actividades de mejoramiento y mantenimiento que se requieran en las vías priorizadas, cumpliendo con las especificaciones técnicas y manuales del Instituto Nacional de Vías vigentes, de acuerdo con el anexo técnico, b) Coordinar en conjunto con la Alcaldía del Municipio de Carmen de Bolívar las actividades de socialización del proyecto con las comunidades beneficiadas, con el registro detallado de las evidencias y adelantar las respectivas actas de vecindad que sean necesarias para la ejecución de las obras. (...) i) Realizar la entrega de cada una de las vías intervenidas contempladas en el alcance del presente convenio al INSTITUTO mediante acta de entrega parcial de recibo a satisfacción por parte de la

interventoría contratada para tal fin, las cuales harán parte del acta de entrega y recibo final del convenio. (...) o) Presentar mensualmente a la CENAC DE INGENIEROS un informe pormenorizado de ejecución y avance del objeto contractual por parte de los supervisores, con copia a la OFICINA DE CONSOLIDACIÓN COMANDO DE INGENIEROS. P) Efectuar la revisión y control de las cantidades de los materiales suministrados por los contratistas en conjunto con el supervisor del Comando de Ingenieros y la interventoría contratada para tal fin, detallando el consumo de materiales con la trazabilidad desde el recibo a satisfacción hasta su puesta en obra” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con

independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que les subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos y convenios administrativos o interadministrativos, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

Ahora bien, de las cláusulas del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021 Derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), se concluye que:

- El beneficiario final del proyecto es el Municipio de Carmen de Bolívar.
- El MDN recibe recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional, y se compromete a aportar i) la mano de obra profesional y técnica necesaria para la ejecución del convenio, ii) la mano de obra no calificada necesaria para la ejecución de las actividades de mejoramiento y mantenimiento vial y iii) el uso de la maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional asignada a este proyecto. Adicionalmente, el MDN se compromete a adelantar las actividades de mejoramiento y mantenimiento que se requieran en las vías priorizadas, cumpliendo con las especificaciones técnicas y manuales del INVIAS.
- El INVIAS se compromete a suministrar directamente o por intermedio de operador logístico y gerencia integral designada, los suministros, elementos, insumos y demás ítems establecidos en el plan de compras. Así mismo, el INVIAS tiene la obligación de entregar las construcciones a la entidad territorial al final del convenio.

En este sentido, y atendiendo los lineamientos normativos vigentes para el periodo contable 2023, los hechos económicos que se desprenden de la ejecución del contrato y que le corresponde reconocer en la información financiera al MDN son los siguientes:

- i) Suministro de materiales y demás elementos necesarios para la ejecución del proyecto, por parte del INVIAS

En la medida que el INVIAS efectúa directamente las adquisiciones de los materiales, suministros y demás elementos necesarios para la ejecución del proyecto, corresponde al INVIAS reconocer: a) como gasto, según su naturaleza, aquellas erogaciones relacionadas con el mantenimiento y la conservación de las vías y b) como costo aquellas erogaciones incurridas con el fin de ampliar la capacidad productiva o eficiencia operativa del bien, entendidas como mejoramiento y rehabilitación de las vías, y las erogaciones relacionadas con las construcciones y ampliaciones viales pactadas en el convenio.

En ese sentido, el MDN no realizará reconocimiento alguno por estos conceptos.

ii) Reconocimiento de los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, por parte del MDN

Cuando haya surgido el derecho de cobro de los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, y en el entendido que corresponde a ingresos de transacciones con contraprestación, el MDN registra un débito en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Con el pago por parte del INVIAS, el MDN cancela el derecho debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, si el giro lo hace la DGCPTN, y acreditando la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Las erogaciones incurridas por el MDN relacionadas directamente con la prestación del servicio de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, se reconocerán como costo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS.

iii) Reconocimiento de los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo al MDN, por parte del INVIAS

Cuando surja la obligación del reconocimiento del concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, el INVIAS debitará la subcuenta 511180-Servicios de la cuenta 5111-GENERALES, por el valor relacionado al mantenimiento y conservación de las vías, y la subcuenta 713003-Generales de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, por aquellas erogaciones relacionadas con nuevas construcciones y por las mejoras y rehabilitaciones efectuadas a los activos existentes, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Posteriormente, con el desembolso por parte del INVIAS al MDN, el INVIAS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si el giro lo hace la DGCPTN.

iv) Reconocimiento de la mano de obra dispuesta por el MDN al proyecto

La mano de obra y maquinaria dispuesta para ser usada en ejecución del convenio como aporte en especie por parte del MDN corresponden a servicios, razón por la cual no serán objeto de reconocimiento como gasto por transferencia. El MDN continuará reconociendo los beneficios a los empleados y la depreciación de los bienes utilizados de conformidad a las normas de Beneficios a los empleados y Propiedades, planta y equipo.

Sobre el reconocimiento contable por parte del INVIAS de su aporte y de las obras de construcción objeto del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, se emitirá un concepto independiente dirigido a esa entidad.

CONCEPTO No. 20231120044181 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del aporte y de las obras de construcción objeto del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, Derivado No. 1 del Convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora
 LUZ MIREYA HERRERA CÉSPEDES
 Coordinadora Grupo Contabilidad
 Instituto Nacional de Vías
 Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043412 del 21 de septiembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) un concepto frente a reconocimiento contable de la compensación realizada por el INVIAS al MDN por el uso de maquinaria y equipo de este Ministerio en la ejecución de obras realizadas que benefician a una entidad territorial en desarrollo del convenio interadministrativo 1408 de 2021.

ANTECEDENTES

(...) dado que el INVIAS entrega la suma de \$760.748.892, como compensación por el demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo de propiedad del MDN – Comando de Ingenieros, que debieron utilizarse en la ejecución de las obras públicas antes señaladas, de conformidad con lo acordado en la Cláusula Decimo Primera – Compromisos del CENAC de ingenieros a través del Batallón de Ingenieros No. 2 “General Francisco Javier Vergara y Velasco” o la Unidad Táctica de Ingenieros que designó el Comando de Ingenieros, en Mesa de trabajo conjunta, frente a este hecho económico, luego de aplicar el juicio profesional, ambas entidades llegaron a las siguientes conclusiones:

Que frente a la compensación por el uso de la maquinaria y equipo del MDN en desarrollo de lo pactado en el convenio 1408 de 2021, se presenta una conjunción de voluntades en torno a la existencia de intereses patrimoniales contrapuestos, donde el INVIAS recibe el apoyo para la construcción de obras que favorecen al Municipio de Carmen de Bolívar (Bolívar), desarrolladas en cumplimiento de competencias asignadas al INVIAS en el marco de lo dispuesto en el Artículo 103 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 “pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, expedido por la Ley 1955 de 2022, en donde se dispone que este Instituto puede apoyar la financiación de proyectos para la intervención de red vial de competencia de las entidades territoriales.

Que como contraprestación por el uso de la maquinaria y equipo dispuesto por el MDN para ejecutar obras de ingeniería civil, INVIAS se comprometió a compensar esos gastos. Lo que se interpreta como una contraprestación realizada por el INVIAS para que el MDN ejecute el conjunto de obras a las que se comprometió en el marco del convenio, con independencia de que este Instituto no obtenga un beneficio directo, pero que pactó en cumplimiento de obligaciones o competencias que le fueron otorgadas por la Ley.

Que los aportes monetarios realizados por el INVIAS al MDN, por el uso de la maquinaria y equipos, constituyen una transacción con contraprestación, teniendo en cuenta que con ello se cancela un valor aproximadamente un valor igual al costo incurrido por el MDN en el marco del convenio, lo que se percibe como un verdadero intercambio, por lo que se concluyó que el Ministerio debe reconocer un ingreso con contraprestación.

Que por su parte, la entrega de recursos por el uso de la maquinaria y equipo del MDN, debe reconocerse como costos en la construcción de una infraestructura vial que deberá reconocerse transitoriamente como un inventario en la contabilidad del INVIAS.

Que en ese contexto, ello da lugar al reconocimiento del mayor valor del costo por la construcción de una infraestructura que transitoriamente será reconocida por el INVIAS, mientras que el MDN reconoce un ingreso por una transacción con contraprestación.

CONSULTA

Como consecuencia de lo anterior se consulta:

1. Si la CGN comparte lo concluido en la Mesa de Trabajo INVIAS-MDN, ¿ello debe reportarse como una operación recíproca?
2. ¿El INVIAS debe incorporar como costo de la infraestructura vial construida el valor de los aportes a los que se comprometió el MDN, o se deben reconocer como gastos en el resultado del periodo contable?”

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1408 de 2021, suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), señala:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. – AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS PARA EL MEJORAMIENTO Y MANTENIMIENTO DE LAS VÍAS INTERNAS Y TERCIARIAS DEL CORREGIMIENTO DE EL SALADO DEL MUNICIPIO DE CARMEN DE BOLÍVAR DEL DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR EN EL MARCO DEL PROGRAMA COLOMBIA RURAL.

CLÁUSULA SEGUNDA: ALCANCE. – Desarrollar actividades de mejoramiento y mantenimiento en las vías priorizadas en el corregimiento de El Salado del Municipio de Carmen de Bolívar previa autorización del Ente Territorial, empleando la mano de obra calificada, no calificada y maquinaria del Batallón de Ingenieros No. 2 General Francisco Javier Vergara y Velasco, o la Unidad táctica de ingenieros que designe el Comando de Ingenieros, así como el equipo que para tal fin se disponga, para lo cual se tendrán en cuenta las actividades relacionadas en el Anexo Técnico. El Instituto Nacional de Vías contratará la interventoría responsable del seguimiento técnico, administrativo, legal, financiero y ambiental de las obras objeto del presente convenio. (...)

CLÁUSULA CUARTA: APORTES DE LAS PARTES. – Las partes manifiestan su intención de trabajar conjuntamente para el logro del objeto del presente convenio, para lo cual dispondrán de los aportes que consideren convenientes, así:

- POR PARTE DEL INSTITUTO: El INSTITUTO aportará el valor de SETECIENTOS SESENTA MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS (\$760.748.892) MONEDA CORRIENTE, para el reconocimiento por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo propiedad del Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional – Comando de Ingenieros durante la ejecución del proyecto, valor que fue calculado con base en el plan de compras destinado para el alcance del convenio (...)

POR PARTE DEL MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – COMANDO DE INGENIEROS A TRAVÉS DE LA CENAC DE INGENIEROS: El aporte será la suma de QUINIENTOS SESENTA Y SEIS MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL OCHO PESOS (\$566.787.008) MONEDA CORRIENTE por concepto de aporte en especie de los bienes y servicios determinados en: i) la Mano de Obra profesional y Técnica necesaria para la ejecución del Convenio, y ii) Mano de obra no calificada de apoyo, necesaria para la ejecución de las actividades de mejoramiento y mantenimiento vial y iii) maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional asignada a este proyecto de conformidad con las obligaciones legales y reglamentarias que sean aplicables por el MDN – Ejército Nacional (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: EL INSTITUTO se compromete a suministrar directamente o por intermedio de operador logístico y gerencia integral designada, los suministros, elementos, insumos y demás ítems establecidos en el plan de compras.

PARÁGRAFO SEGUNDO: No se cuantifica el costo de operación de la maquinaria teniendo en cuenta que el recurso de combustible, repuestos y la compensación por el desgaste de la misma, los suministrará y reconocerá EL INSTITUTO. Por lo anterior, el único aporte en especie que se cuantifica son operadores de la maquinaria y la mano de obra no calificada destinada al proyecto.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA: RECONOCIMIENTO POR CONCEPTO DE DEMÉRITO, DESGASTE Y GASTOS LOGÍSTICOS DE LA MAQUINARIA Y EQUIPO PROPIEDAD DEL MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – COMANDO DE INGENIEROS A TRAVÉS DE LA CENAC DE INGENIEROS DURANTE LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO. – Con cargo a los recursos del presente convenio, se le reconocerá a la Entidad Ejecutora Ministerio de Defensa – Ejército Nacional un porcentaje del 17.5%, de acuerdo con la Directiva Permanente de Ingenieros No. 0231 de 2017 calculado con base a la suma de costos directos e imprevistos del componente del plan de compras del Ejército, el 15% hace referencia al reconocimiento monetario para la recuperación de la maquinaria utilizada en el proyecto, recurso que se invierte en el mantenimiento mayor o reposición de los equipos y el 2.5% corresponde a gastos logísticos del Comando de Ingenieros.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA: COMPROMISOS DEL INSTITUTO. – EL INSTITUTO se compromete a:
a) Girar a la CENAC DE INGENIEROS los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo propiedad del Ejército Nacional dispuesta para la ejecución del convenio. B) Adelantar todas las gestiones tendientes a las contrataciones necesarias para garantizarle al Ejército Nacional el suministro de los componentes del plan de compras estructurado para la 2061ontadurín del proyecto, la contratación de la consultoría para la revisión, ajuste y/o actualización y/o modificación y/o complementación de los estudios y diseños y/o elaboración del cálculo de la estructura del pavimento y/o cálculos estructurados y/o de obras requeridas para garantizar la estabilidad de la infraestructura vial, la interventoría responsable del seguimiento técnico, administrativo, legal, financiero y ambiental de las obras objeto del presente convenio, personal de apoyo técnico y trámites ambientales en caso de requerirse, como permisos necesarios para la ejecución de las obras que realizará el Batallón de Ingenieros No. 2 'General Francisco Javier Vergara y Velasco'. C) Ejercer la supervisión administrativa de los compromisos derivados del presente convenio a cargo del MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – CENTRAL ADMINISTRATIVA Y CONTABLE – CENAC DE INGENIEROS a través del funcionario designado de conformidad con la delegación de funciones vigente. A su vez el Instituto Nacional de Vías – INVIAS designará un Gestor

Técnico de proyecto de conformidad con lo establecido en el Manual de Contratación del INVIAS. (...) f) Remitir al Grupo de Contabilidad del INSTITUTO el acta de entrega y recibo del convenio y/o actas parciales de ejecución para efectuar el saneamiento contable de los recursos girados a la CENAC DE INGENIEROS. G) Participar en el recibo de las obras ejecutadas por parte del Ejército Nacional – Comando de Ingenieros a través del Batallón de Ingenieros No. 2 ‘General Francisco Javier Vergara y Velasco’ y realizar la respectiva entrega al Municipio de El Carmen de Bolívar – Departamento de Bolívar, teniendo en cuenta la autorización de intervención otorgada. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: COMPROMISOS DE LA CENAC DE INGENIEROS A TRAVÉS DEL BATALLÓN DE INGENIEROS No. 2 ‘GENERAL FRANCISCO JAVIER VERGARA Y VELASCO’ O LA UNIDAD TÁCTICA DE INGENIEROS QUE SE DESIGNE EL COMANDO DE INGENIEROS. – La CENAC DE INGENIEROS se compromete a: a) Adelantar las actividades de mejoramiento y mantenimiento que se requieran en las vías priorizadas, cumpliendo con las especificaciones técnicas y manuales del Instituto Nacional de Vías vigentes, de acuerdo con el anexo técnico, b) Coordinar en conjunto con la Alcaldía del Municipio de Carmen de Bolívar las actividades de socialización del proyecto con las comunidades beneficiadas, con el registro detallado de las evidencias y adelantar las respectivas actas de vecindad que sean necesarias para la ejecución de las obras. (...) i) Realizar la entrega de cada una de las vías intervenidas contempladas en el alcance del presente convenio al INSTITUTO mediante acta de entrega parcial de recibo a satisfacción por parte de la interventoría contratada para tal fin, las cuales harán parte del acta de entrega y recibo final del convenio. (...) o) Presentar mensualmente a la CENAC DE INGENIEROS un informe pormenorizado de ejecución y avance del objeto contractual por parte de los supervisores, con copia a la OFICINA DE CONSOLIDACIÓN COMANDO DE INGENIEROS. P) Efectuar la revisión y control de las cantidades de los materiales suministrados por los contratistas en conjunto con el supervisor del Comando de Ingenieros y la interventoría contratada para tal fin, detallando el consumo de materiales con la trazabilidad desde el recibo a satisfacción hasta su puesta en obra” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.2. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido.

Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

PREGUNTA 1

De las cláusulas del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021 Derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), se concluye que los recursos que gira el INVÍAS al MDN por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional corresponden a un pago por el servicio prestado por el MDN.

Por lo tanto, cuando surja la obligación de pago por el demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, el INVÍAS debitará la subcuenta 511180-Servicios de la cuenta 5111-GENERALES, por el valor relacionado con el mantenimiento y conservación de las vías, y la subcuenta 713003-Generales de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, por aquellas erogaciones relacionadas con nuevas construcciones y por las mejoras y rehabilitaciones efectuadas a los activos existentes y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Por su parte, el MDN registrará un débito en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Posteriormente, con el desembolso por parte del INVIAS al MDN, el INVIAS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si el giro lo hace la DGCPTN. Mientras que, el MDN cancelará el derecho debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, si el giro lo hace la DGCPTN, y acreditando la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

De esta manera se reportarán como operaciones recíprocas la obligación reconocida por el INVIAS en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES con el derecho del MDN registrado en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

PREGUNTA 2

En el entendido que es el INVIAS quien ejerce control sobre las obras ejecutadas por el Ejército Nacional – Comando de Ingenieros y teniendo en cuenta lo dispuesto en el literal g de la cláusula 10 del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, en donde se indica que una vez finalizadas las obras serán recibidas por el INVIAS para que este realice la entrega al Municipio de El Carmen de Bolívar, corresponde al INVIAS incorporar en su información financiera las erogaciones incurridas por esta entidad y relacionadas directamente con las nuevas construcciones y con las mejoras y rehabilitaciones efectuadas a los activos existentes afectando la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES.

Es de precisar que, la mano de obra y maquinaria dispuesta para ser usada en ejecución del convenio como aporte en especie por parte del MDN corresponden a servicios, por lo que no serán objeto de reconocimiento como costo de las construcciones por parte del INVIAS. Será el MDN quien continuará reconociendo los beneficios a los empleados y la depreciación de los bienes utilizados conforme a las normas de Propiedades, planta y equipo y Beneficios a los empleados.

Cuando finalice la construcción, el INVIAS llevará el total acumulado al inventario debitando la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES.

De esta manera, cuando el INVIAS efectúe la entrega de las construcciones y de las mejoras y rehabilitaciones de las vías internas y terciarias al Municipio de El Carmen de Bolívar, el INVIAS reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito la subcuenta

542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Por su parte, cuando la entidad territorial reciba las obras debitará la subcuenta 171001-Red Carretera 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sobre el tratamiento contable que debe efectuar el MDN por los hechos económicos que surgen del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, Derivado No. 1 del Convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Ministerio de Defensa Nacional, la CGN emitió el Concepto 20231120044091 de 09 de enero de 2024, dirigido al doctor Fharit Ney Quintero Padilla de la Dirección de Finanzas – Grupo de Contabilidad General del Ministerio de Defensa Nacional.

CONCEPTO No. 2024110000291 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Diferencia entre las transferencias y las subvenciones
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre las transferencias y las subvenciones

Señor
 JAVIER DE CASTRO DE LOS RÍOS
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100056432 del 07 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿Qué es una transferencia y qué es una subvención para el Régimen de Contabilidad Pública?
2. ¿Cuáles son las fuentes normativas contables expedidas por la CGN en las que se han definido los conceptos transferencia y subvención?
3. Por favor enlistar, en caso de existir, la doctrina de la CGN que ha tratado el tema”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 286 de 2023, establecen:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

4. Las subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala que se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido; y que también se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

La diferencia entre ambos conceptos radica en que el término ‘transferencia’ se usa cuando la parte receptora de los activos es una entidad de gobierno, es decir, sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y el término ‘subvención’ se usa cuando la parte receptora de los activos es un tercero diferente a una entidad de gobierno o de los empleados de la entidad.

Así las cosas, por ejemplo, si una empresa no cotizante, es decir, sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, recibe dinero sin entregar nada a cambio de una entidad de gobierno o de cualquier otro tercero, dicho hecho económico corresponderá a una subvención. De esta manera, si la entidad de gobierno es la que recibe el dinero sin entregar nada a cambio de una empresa no cotizante o de cualquier otro tercero, dicho hecho económico corresponderá a una transferencia.

Ahora bien, tanto las Normas, como la Doctrina Contable Pública Compilada de ambos Marcos Normativos puede consultarse directamente en la página de la CGN, siguiendo las rutas:

1. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Elegir las Normas o la Doctrina Contable Pública → elegir el icono : → Descargar.

2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público → Elegir las Normas o la Doctrina Contable Pública → elegir el icono : → Descargar.

CONCEPTO No. 20241100005861 DEL 26-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento del ingreso de la Tasa Pro-deporte y recreación como impuesto.

Doctora
 ASTRID PAOLA RODRÍGUEZ CASTELLANOS
 Contadora Pública
 Municipio de Santa Sofía
 Santa Sofía, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010002562 del 17 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“(...) solicito su colaboración para que por favor me indique por cual cuenta contable se debe registrar el ingreso de los recursos del impuesto de la TASA PRODEPORTE, lo anterior debido a que en el certificado de Eficiencia Fiscal emitido por la Contaduría General de la Nación correspondiente a la vigencia 2022, el concepto de estampillas no refrenda, la diferencia corresponde a los recursos (sic) de la TASA PRODEPORTE, que se venían (sic) registrando en la cuenta 130588 ESTAMPILLAS. Por lo anterior solicito su colaboración para que por favor me indique la cuenta contable a utilizar para hacer el registro de ese impuesto”.

CONSIDERACIONES

El artículo 338 de la Constitución Política de Colombia de 1991, estipula lo siguiente:

“Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (...)”.
 (Subrayado fuera del texto).

La Ley 2023 del 23 de julio de 2020, por medio de la cual se crea la tasa Pro deporte y recreación”, establece:

“ARTÍCULO 1°. Objeto de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Facúltese a las Asambleas Departamentales, Concejos Municipales y Distritales para crear una Tasa Pro Deporte y Recreación, recursos que serán administrados por el respectivo ente territorial, destinados a fomentar y estimular el deporte y la recreación, conforme a planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales.

(...)

ARTÍCULO 4°. Hecho generador. Es la suscripción de contratos y convenios que realicen la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado del Departamento, Municipio o Distrito, las Sociedades de Economía Mixta donde la Entidad Territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.

(...)

ARTÍCULO 5°. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación es el respectivo ente territorial, previa aprobación de la Asamblea Departamental, Concejo Municipal o Distrital.

ARTÍCULO 6°. SUJETO PASIVO. Es toda persona natural o jurídica que suscriba contratos, convenios o negocie en forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones e intermediaciones y demás formas contractuales que celebren con la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado de la Entidad Territorial respectiva y/o sus entidades descentralizadas que posean capital social superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas.

PARÁGRAFO. Las entidades señaladas en el presente artículo se constituirán en agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Así mismo, serán agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación las entidades objeto del parágrafo 2 del artículo 4° de la presente ley.

ARTÍCULO 7°. BASE GRAVABLE. La base gravable será el valor total de la cuenta determinada en el comprobante de egreso que se autorice para la persona natural o jurídica, o el valor de su contrato.

ARTÍCULO 8°. Tarifa. La tarifa de la Tasa Pro-Deporte y Recreación establecida por las Asambleas Departamentales y Concejos Distritales y Municipales no puede exceder los dos puntos cinco por ciento (2.5%) del valor total del contrato determinado en el comprobante

de egreso que se establezcan entre el ente territorial y las personas naturales y/o jurídicas, públicas o privadas". (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, el Acuerdo N°019 del 29 de noviembre de 2020 por medio del cual se crea la tasa pro deporte y recreación en el municipio de Santa Sofía-Boyacá y se dictan otras disposiciones, acuerda:

"ARTÍCULO PRIMERO. CREACIÓN DE LA TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN. Créese en el municipio de Santa Sofía – Boyacá, la tasa pro deporte y recreación, como renta municipal de obligatorio recaudo que se realizará a través de la Tesorería Municipal, para financiar la inversión social de los planes, programas y proyectos del sector deporte, recreación y aprovechamiento del tiempo libre, en cumplimiento de la Ley 2023 de 2020.

(...)" (Subrayados fuera del texto).

La Sentencia C-315 de 2022 de la Corte Constitucional, sobre la no vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria de la TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN, indica:

"TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN-Naturaleza

(...) el tributo de la Ley 2023 de 2020 no corresponde a una tasa, a una tasa parafiscal, a una contribución especial ni a una contribución parafiscal. Para la Corte, se trata de un impuesto territorial.

(...)

SENTENCIA

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

(...)

h. El examen del caso concreto

(...)

75. Como se explicó arriba, el tributo de la Ley 2023 de 2020 no corresponde a una tasa, a una tasa parafiscal, a una contribución especial ni a una contribución parafiscal. Para la Corte, se trata de un impuesto territorial por los siguientes motivos:

(i) Se trata de un tributo territorial pues quienes pueden adoptarlo son los departamentos, los municipios o los distritos.

(ii) Es un impuesto territorial pues reúne todos los rasgos distintivos del mismo; a saber:

(...)

i. Síntesis de la decisión.

(...)

92. Al abordar el análisis del caso concreto la Corte encontró que se trataba de un impuesto territorial y concluyó que respetaba los principios de certeza y legalidad en materia tributaria previstos en el artículo 338 de la Constitución Política. En primera medida, la Corte constató que no había una falta de claridad insalvable en los artículos demandados por lo que pudo estudiar el contenido material del tributo y clasificarlo. En segunda medida, la Corte verificó que la Tasa Pro Deporte y Recreación respetaba los mandatos de regulación básica y de prohibición de regulación excesiva predicables de los tributos territoriales. De igual manera, confirmó que los artículos demandados, al referirse a un impuesto territorial, respetaban el principio de legalidad en materia tributaria.

(...)”. (Subrayados fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, las cuales aplicaban para el año 2022, establecían:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2. Ingresos por impuestos

3. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de

establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

4. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

"4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva". (Subrayados fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para entidades de Gobierno, actualizado según las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 4105-IMPUESTOS de la siguiente manera: "Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes".

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación estos corresponden a recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Además, hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno; por lo que, son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación los impuestos.

De otra parte, la Sentencia C-315 de 2022 expedida por la Corte Constitucional, respecto de la tasa Pro deporte y recreación, creada mediante la Ley 2023 de 2020, determina que este tributo no corresponde a una tasa, tasa parafiscal, contribución especial ni a una contribución parafiscal; que es un impuesto territorial, pues contiene todas las características para clasificarse como tal.

En consecuencia, el municipio de Santa Sofía con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, registrará el derecho de cobro de la tasa Pro-deporte y recreación en la subcuenta 130585-Otros impuestos municipales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410585-Otros impuestos municipales de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con base en el valor recaudado, el municipio, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 130585-Otros impuestos municipales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

En ese orden de ideas, dado que la entidad, no efectuó el reconocimiento de los hechos económicos de forma adecuada, deberá seguir lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. La entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100011661 DEL 04-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Registro contable de la última doceava de los Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

Doctora
 MELISSA TRIANA LUNA
 Jefe Oficina Asuntos Jurídicos
 Secretaría Distrital de Salud
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010013492 del 7 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) De acuerdo con lo dispuesto en el Auto de pruebas N° 0004 del 18 de diciembre de 2023, proferido dentro del proceso disciplinario N° 045-2021, comedidamente le solicito, para que haga parte del citado proceso la remisión de siguiente consulta:

¿Cómo se debería contabilizar en una entidad pública, del sector salud, la recepción del dinero correspondiente a la transferencia del sistema General de Participación de la última doceava del año 2016, si este se recibió en el año 2017?

Dicha prueba tiene por objeto comprobar que dicho registro económico se efectuó de manera adecuada, de acuerdo con lo establecido en los Principios Contables Públicos, emitidos por la Contaduría General de la Nación”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable”.

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la

entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario" (subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, indica que la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES "representa el valor de los activos monetarios obtenidos por la entidad por concepto de las transferencias procedentes de la Nación, los cuales están orientados a financiar los servicios a su cargo, tales como los servicios de salud, educación, agua potable y saneamiento básico".

Por último, el Instructivo N° 002 del 21 de diciembre de 2016, Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2016-2017, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación, señalaba:

"2.3.8. Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

(...)

Las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones reconocerán la última doceava del año en el periodo contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación".

CONCLUSIONES

Para la preparación de la información financiera se deberán observar las pautas que orientan el proceso contable, en especial, el principio de Devengo donde la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incida en los resultados del periodo contable.

Así las cosas, las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) han debido reconocer la última doceava participación del año en el periodo contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación y de acuerdo con el Instructivo N°002 del 21 de diciembre de 2016 citado en las consideraciones.

Dado lo anterior, si al año 2016 la entidad ya tenía el derecho sobre tales recursos ha debido reconocer un ingreso por transferencia mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Posteriormente, en el momento en que recibió los recursos debió registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20241100020631 DEL 13-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingreso de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Devolución de recursos al Municipio por concepto de Estampilla Pro Cultura

Doctora
 ALEXANDER RIVERA SALGADO
 Profesional especializado de Vigilancia Fiscal y Control de Resultados
 Contraloría Municipal de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010028172 del 27 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad da alcance a la solicitud radicada con el N° 20240010023192 del 29 de abril de 2024, en la cual consultaba sobre el tratamiento contable que una entidad pública descentralizada del orden territorial debe efectuar por un reintegro de recursos de la vigencia anterior a la entidad central territorial. Al respecto, precisa que el concepto por el cual la entidad descentralizada recibió el recurso objeto de reintegro es el siguiente:

“La entidad pública descentralizada del orden territorial, encargada de promover, conservar, fortalecer y prestar servicios para el desarrollo artístico, cultural y turístico de la ciudad; al término de la vigencia 2023, devuelve o reintegra recursos no ejecutados al municipio por concepto de Estampilla Pro cultura.”

CONSIDERACIONES

El artículo 159 del Acuerdo 229 de 2021 por medio del cual se expide el Estatuto Tributario Municipal de Armenia, define la Estampilla Pro-Cultura, como: “tributo de carácter municipal destinado al fomento y estímulo de la cultura a través del desarrollo de proyectos acordes con los planes nacionales y locales de cultura”.

Por su parte, el artículo 162 establece que los ingresos por concepto de la Estampilla Pro Cultura se destinan, entre otros, para:

“1. Acciones dirigidas a estimular y promocionar la creación, la actividad artística y cultural, la investigación y el fortalecimiento de las expresiones culturales de trata el artículo 18 de la Ley 397 de 1997.

2. Estimular la creación, funcionamiento y mejoramiento de espacios públicos, aptos para la realización de actividades culturales y, en general proporcionar la infraestructura que las expresiones culturales requieran.

3. Fomentar la formación y capacitación técnica y cultural del creador y gestor cultural.”

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen que:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, (...).

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

13. Existirán condiciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, al transferidor del activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la entidad receptora de la transferencia, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

(...)

1.3.3. Devolución de transferencias

25. Cuando la entidad esté obligada a devolver efectivo, reconocerá una cuenta por pagar por el valor a devolver.

(...)

27. Si la devolución se origina por una transferencia condicionada, la entidad disminuirá el pasivo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre este y el valor de la cuenta por pagar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

28. Si la devolución no se origina por una transferencia condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar o la baja en cuentas del activo no monetario afectará el resultado del periodo" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas se concluye que los recursos de la Estampilla Pro-Cultura están destinados al fomento y estímulo de la cultura a través del desarrollo de proyectos acordes con los planes nacionales y locales de cultura. Por lo anterior, los recursos entregados por el Municipio de Armenia a la entidad descentralizada del orden territorial corresponden a una transferencia para promover, conservar, fortalecer y prestar servicios para el desarrollo artístico, cultural y turístico de la ciudad.

En consecuencia, el tratamiento contable que debe aplicar la entidad pública descentralizada del orden territorial cuando devuelve al Municipio recursos de la Estampilla

Pro cultura, no ejecutados de vigencias anteriores, depende de si tales recursos los recibió como 1) una transferencia sin estipulaciones o con restricciones, o 2) una transferencia con condiciones.

1. Si corresponde a recursos de vigencias anteriores, sobrantes de la ejecución por una transferencia sin estipulaciones o con restricciones, la entidad descentralizada debitará la subcuenta 589044-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

2. Si corresponde a recursos de vigencias anteriores, sobrantes de la ejecución por una transferencia con condiciones debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20241100027161 DEL 12-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento del ingreso por cuotas de fiscalización y auditaje e ingresos por transferencias para atender el gasto de funcionamiento de la Contraloría General de Antioquia

Doctora
 ALBA LIBIA LOAIZA HENAO
 Contadora General del Departamento
 Gobernación de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010033912 del 26 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el desarrollo de sus operaciones, el Departamento de Antioquia gira recursos a la Contraloría General de Antioquia para cubrir parte de su presupuesto, los cuales son fijados mediante Resolución del Contralor General de Antioquia, tal como lo establece la Ordenanza N° 28 del 31 de agosto de 2017 - Estatuto Orgánico del Presupuesto Departamental.

Para la vigencia 2024, la Contralora General de Antioquia expidió la Resolución N° 2024500000001 del 02 de enero de 2024 ‘Por medio de la cual se determinó el valor de los dineros que el Departamento de Antioquia debe transferir a la Contraloría General de Antioquia, por el ejercicio de vigilancia fiscal vigencia 2024’ modificándola con la Resolución N° 2024500000043 del 10 de enero de 2024 ‘Mediante la cual se modifica el artículo primero de la Resolución 2024500000001 del 02 de enero de 2024’”.

El Artículo 1° de esta Resolución, resuelve ‘FIJAR el valor de la transferencia para la vigencia 2024, que le corresponde al Departamento de Antioquia, Nivel Central, en TREINTA Y SEIS MIL QUINIENTOS CIENCUENTA Y NUEVE MILLONES TRECIENTOS DIECIOCHO MIL SETECIENTOS ONCE PESOS M/L (\$36.559.318.711), suma resultante de

aplicar el 2.2% sobre los ingresos corrientes de libre destinación proyectados para la vigencia 2024 por el Ente Departamental’.

(...)

Ahora bien, en el proceso de operaciones recíprocas, se encontraron algunas diferencias en el manejo contable que el Departamento le da al giro de estos recursos, frente al manejo de la Contraloría General de Antioquia, la cual viene reconociendo dichos recursos en la subcuenta de ingresos 442803 – Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428 – Otras transferencias, mientras que el Departamento reconoce un gasto en la subcuenta 512002 – Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 5120 – Impuestos, contribuciones y tasas, lo que genera diferencias en las operaciones recíprocas entre ambas entidades; por lo que surge la inquietud de si el Departamento de Antioquia debería reconocer dichos recursos en la subcuenta 542303 – Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423 – Otras transferencias, esto de acuerdo a la naturaleza del hecho económico, al tratarse del giro de recursos provenientes de los ingresos corrientes de libre destinación del Departamento para cubrir parte del presupuesto de funcionamiento de la Contraloría.

(...)

Por todo lo anterior, agradecemos se nos pueda indicar cuál es el reconocimiento contable adecuado para el giro de los recursos a cargo del Departamento de Antioquia en favor de la Contraloría General de Antioquia, considerando las distintas formas de reconocimiento antes expuestas que vienen llevando actualmente los distintos departamentos y contralorías de naturaleza similar a nivel nacional, ya sea como gastos e ingresos por cuotas de fiscalización y auditaje, gastos e ingresos por transferencias, o gastos e ingresos por operaciones institucionales”.

CONSIDERACIONES

La Ley 617 de 2000, “por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la ley orgánica de presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional”, establece:

“ARTÍCULO 8- Valor máximo de los gastos de las asambleas y contralorías departamentales. A partir del año 2001, durante cada vigencia fiscal, en las asambleas de los departamentos de categoría especial los gastos diferentes a la remuneración de los diputados no podrán superar el ochenta por ciento (80%) de dicha remuneración. En las asambleas de los departamentos de categorías primera y segunda los gastos diferentes a la remuneración de los diputados no podrán superar el sesenta por ciento (60%) del valor total de dicha remuneración. En las asambleas de los departamentos de categorías tercera y cuarta los gastos diferentes a la remuneración de los diputados no podrán superar el veinticinco por ciento (25%) del valor total de dicha remuneración.

(...)

ARTÍCULO 9- Período de transición para ajustar los gastos de las contralorías departamentales. Se establece un período de transición a partir del año 2001, para los departamentos cuyos gastos en contralorías superen los límites establecidos en los Artículos anteriores en relación con los ingresos corrientes de libre destinación, de la siguiente manera:

(...)

PARÁGRAFO- Las entidades descentralizadas del orden departamental deberán pagar una cuota de fiscalización hasta del punto dos por ciento (0.2%), calculado sobre el monto de los ingresos ejecutados por la respectiva entidad en la vigencia anterior, excluidos los recursos de crédito; los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización” (subrayados fuera de texto).

Por su parte, la Ordenanza 28 de 2017 del departamento de Antioquia, por medio de la cual se expide el Estatuto Orgánico del Presupuesto del Departamento de Antioquia y de sus Entidades Descentralizadas, establece:

“ARTICULO 32°. Composición del presupuesto general del Departamento. El presupuesto general del Departamento se compone de las siguientes partes:

(...)

2. El presupuesto de gastos: Incluirá la estimación de las apropiaciones aprobadas en la ley u ordenanza correspondiente, para atender los gastos de funcionamiento, servicio de deuda e inversión, de las entidades y Órganos que hacen parte del presupuesto general del Departamento, durante una vigencia fiscal.

(...)

VI. EL PRESUPUESTO DE GASTOS

ARTICULO 40°. Componentes del presupuesto de gastos. El presupuesto de gastos se compondrá de los gastos de funcionamiento, del servicio de la deuda pública y de los gastos de inversión.

Cada uno de estos gastos se presentará clasificado en diferentes secciones que corresponderán a: La Asamblea Departamental, Contraloría General de Antioquia, una (1) por cada secretaria, departamentos administrativos, gerencias y establecimientos públicos, una (1) para el servicio de la deuda pública.

(...)

ARTICULO 151°. Autonomía presupuestal de la Contraloría. Para garantizar la independencia que el ejercicio del Control Fiscal requiere, la Contraloría General del Departamento gozará de autonomía presupuestal para administrar sus asuntos, según lo dispuesto por la Constitución, la Ley Orgánica de Presupuesto y la ley que regula el ejercicio del Control Fiscal.

La Contraloría General de Antioquia elaborará cada año su proyecto de presupuesto para ser presentado a la Secretaría de Hacienda, quien lo incorporará en el proyecto de ordenanza de presupuesto general del Departamento, que se someterá a consideración de la Asamblea Departamental.

El Contralor tiene la facultad para fijar las cuotas de fiscalización o cuota de vigilancia fiscal para cada sujeto de control, de conformidad con la normatividad vigente” (subrayados fuera de texto).

Por otro lado, la Resolución No. 2024500000001 de la Contraloría General de Antioquia, por medio de la cual se determina el valor de los dineros que el Departamento de Antioquia debe transferir a la Contraloría General de Antioquia, por el ejercicio de Vigilancia Fiscal vigencia 2024, establece:

“CONSIDERANDO

B. Que de conformidad con las previsiones del artículo 1º, inciso 1º, párrafo 4º de la Ley 617 de 2000, y el Decreto 192 de 2001, al Departamento de Antioquia le corresponde la Categoría Especial.

C. Que los artículos 8º y 9º de la Ley 617 de 2000, establecen el límite máximo de los gastos de las contralorías departamentales, equivalente al 2,2% de los ingresos corrientes de libre destinación del departamento, para la categoría especial.

(...)

E. Que el límite de gastos que le corresponde a la Contraloría General de Antioquia para la vigencia 2024 es del 2.2% de los Ingresos Corrientes de Libre Destinación que perciba el Departamento de Antioquia, por ser ésta una Entidad Territorial de Categoría Especial.

(...)

I. Que el 2.2% de los ingresos corrientes de libre destinación proyectados para la vigencia 2024 que perciba el Departamento de Antioquia, por ser ésta una Entidad Territorial de Categoría Especial, asciende a CUARENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y SEIS

MILLONES TRESCIENTOS DIECIOCHO MIL SETECIENTOS ONCE PESOS M/L (\$42.476.318.711).

RESUELVE

ARTÍCULO 1°. FIJAR el valor de la transferencia para la vigencia 2024, que le corresponde al Departamento de Antioquia, Nivel Central, en CUARENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS DIECIOCHO MIL SETECIENTOS ONCE PESOS M/L (\$42.476.318.711), suma resultante de aplicar el 2.2% sobre los ingresos corrientes de libre destinación proyectados para la vigencia 2024 por el Ente Departamental”.

Ahora bien, la Resolución No. 2024500000043, mediante la cual se modifica el Artículo Primero de la Resolución 2024500000001 del 02 de enero de 2024, indica:

“CONSIDERANDO

2. Que en el literal (i) de la Resolución 2024500000001 del 02 de enero de 2024, se determinó que el 2.2% de los ingresos corrientes de libre destinación proyectados para la vigencia 2024 que perciba el Departamento de Antioquia, por ser ésta una Entidad Territorial de Categoría Especial, asciende a la suma de CUARENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS DIECIOCHO MIL SETECIENTOS ONCE PESOS M/L (\$42.476.318.711).

3. Que la cifra mencionada anteriormente incluyo el valor de cuotas de auditaje equivalente a \$5.917.000.000, valor total de los recursos que le corresponden a la Contraloría General de Antioquia por gastos de funcionamiento.

4. Que una vez verificadas las cifras correspondientes al 2.2% de los ingresos corrientes de libre destinación proyectados para la vigencia 2024 que perciba el Departamento de Antioquia, por ser ésta una Entidad Territorial de Categoría Especial, asciende a la suma de TREINTA Y SEIS MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS DIECIOCHO MIL SETECIENTOS ONCE PESOS M/L (\$36.559.318.711).

(...)

ARTÍCULO 1°. MODIFICAR el ARTÍCULO PRIMERO de la Resolución 2024500000001 del 02 de enero de 2024, el cual quedará así:

ARTÍCULO PRIMERO: FIJAR el valor de la transferencia para la vigencia 2024, que le corresponde al Departamento de Antioquia, Nivel Central, en TREINTA Y SEIS MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS DIECIOCHO MIL SETECIENTOS ONCE PESOS M/L (\$36.559.318.711), suma esta resultante de aplicar el 2.2% sobre los ingresos corrientes de libre destinación proyectados para la vigencia 2024, por el Ente Departamental” (subrayados fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones,

reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad" (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Ordenanza 28 de 2017 del Departamento de Antioquia indica que el presupuesto general está compuesto, entre otras partes, por el presupuesto de gastos, que incluye la estimación de las apropiaciones aprobadas en la ley, para atender los gastos de funcionamiento de las entidades y Órganos que hacen parte del presupuesto general del Departamento. Una de estas entidades es la Contraloría General de Antioquia, la cual tiene autonomía presupuestal de forma que se garantice la independencia en el ejercicio del Control Fiscal.

Ahora bien, el Contralor tiene la facultad para fijar las cuotas de fiscalización o cuota de vigilancia fiscal para cada sujeto de control, que según la Ley 617 de 2000, corresponde hasta cero punto dos por ciento (0.2%) del monto de los ingresos ejecutados por la respectiva entidad en la vigencia anterior.

Dado esto, la transferencia para atender el gasto de funcionamiento de la Contraloría y la cuota de fiscalización son dos hechos económicos que deben reconocerse separadamente.

De igual forma, como se evidencia en lo indicado en la Resolución No. 2024500000043 de la Contraloría General de Antioquia, el 2.2% de los ingresos corrientes de libre destinación

proyectados para la vigencia 2024 percibidos por el Departamento de Antioquia, incluyó el valor de las cuotas de auditaje, por lo cual procede a hacer una modificación de la Resolución 202450000001 del 02 de enero de 2024, para separar ambas cifras.

Así las cosas, la Contraloría General de Antioquia reconocerá las cuotas de fiscalización y auditaje como un ingreso mediante un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS; y el Departamento de Antioquia como un gasto mediante un débito en la subcuenta 512002-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Respecto a los recursos destinados atender el gasto de funcionamiento de la Contraloría distintos a la cuota de fiscalización y auditaje, la Contraloría General de Antioquia los reconocerá como un ingreso mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; y el Departamento de Antioquia como un gasto mediante un débito en la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20241100030051 DEL 06-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos por transferencias para atender el gasto de funcionamiento de una contraloría municipal

Señora
 JENNIFER ANDREA DÍAZ BELTRÁN
 Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100038482 del 26 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Buen día, pertenezco a una contraloría Municipal, la cual recibe recursos por transferencias de la Administración Municipal, motivo por el cual debemos contabilizar mensualmente una cuenta por cobrar al municipio, agradecería me informara cual de las dos cuentas siguientes son las correctas para contabilizar el mencionado registro: cuenta 131128 Cuota de fiscalización y auditaje o la cuenta 133712 otras transferencias, teniendo en cuenta que somos una contraloría Municipal”.

Mediante llamada telefónica del 16 de agosto la consultante señala que la mencionada transferencia tiene como fin atender el funcionamiento de la entidad.

CONSIDERACIONES

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, (...).

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, (...).

3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, como tales se reconocen, entre otros, aquellos activos que reciba la entidad de terceros sin entregar nada a cambio. Dentro de este tipo de ingresos se contemplan las transferencias, las cuales pueden o no estar sometidas a estipulaciones.

Cuando la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, debe reconocer un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario.

Dado lo anterior, los recursos destinados atender el gasto de funcionamiento de la Contraloría, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido, distintos a la cuota de fiscalización y auditaje, se reconocerán como un ingreso mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20241100040331 DEL 10-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la devolución de transferencias recibidas por el municipio y sus rendimientos financieros

Doctora
HELLEN GARCÍA ALEGRÍA
 Contadora
 Providencia, Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010055082 del 28 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En vigencias anteriores se recibieron transferencias por parte del INVIAS por concepto de recursos para la financiación de un convenio Interadministrativo de la Obra del Muelle Municipal.

Actualmente, se llevó a cabo el proceso de liquidación de este convenio, dando cómo (sic) resultado un saldo a favor del INVIAS por RECURSOS NO EJECUTADOS y otro saldo a favor por Rendimientos Financieros generados. Recursos que fueron girados (devueltos) al Tesoro Nacional a favor del INVIAS.

(...)

Por consiguiente, solicito su asesoría para registrar el movimiento de forma correcta.”

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

13. Existirán condiciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, al transferidor del activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la entidad receptora de la transferencia, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el

potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

(...)

1.3.3. Devolución de transferencias

25. Cuando la entidad esté obligada a devolver efectivo, reconocerá una cuenta por pagar por el valor a devolver.

(...)

27. Si la devolución se origina por una transferencia condicionada, la entidad disminuirá el pasivo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre este y el valor de la cuenta por pagar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

28. Si la devolución no se origina por una transferencia condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar o la baja en cuentas del activo no monetario afectará el resultado del periodo" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación recibidos de terceros que pueden estar o no sometidos a estipulaciones. En ese orden de ideas la entidad deberá evaluar ante cuál de las siguientes situaciones se encuentra:

1. Devolución de transferencias condicionadas

En caso de que la transferencia se encontrara sujeta a algún tipo de condición, es decir, cuando se requiere que la entidad que reciba los bienes los use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para una finalidad particular y, si esto no ocurre, dichos bienes deberán devolverse a la entidad que los entrega, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Así mismo, la norma indica que la entidad que transfirió los recursos debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como la naturaleza de los activos a adquirir y el plazo durante el cual deba cumplirse la obligación.

Por lo anterior, si la entidad define que se encuentra ante una transferencia condicionada, le corresponderá registrar los recursos no ejecutados y que deben ser devueltos mediante un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por cuanto en esta subcuenta se han debido

reconocer previamente los recursos recibidos de manera condicionada de conformidad con la Norma ingresos de transacciones sin contraprestación, y un crédito en la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

2. Devolución de transferencias no condicionadas

Si la transferencia no se encontraba sujeta a restricciones o condiciones, es decir, que la entidad que entregó el activo no impuso condiciones sobre su uso o destinación, tampoco tenía la potestad de exigir la devolución de los mismos de no cumplirse la estipulación ni la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, el municipio registrará la obligación de devolver los recursos debitando la subcuenta 589044-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En cualquiera de los casos anteriores, cuando la entidad realice el giro de los recursos no ejecutados, debitará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, los rendimientos financieros generados con los recursos recibidos de INVIAS se registran debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Con el giro de los recursos a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, el municipio debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20241100040361 DEL 10-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aplicación del Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno Reconocimiento de la estampilla Prodesarrollo del ITP

Doctor
ÁLVARO GUZMÁN LARA
 Profesional Universitario Contabilidad
 Instituto Tecnológico del Putumayo
 Mocoa, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010057002 del 5 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿El Instituto Tecnológico del Putumayo se debe regir por la Resolución 643/2015 (...) en la contabilización de los ingresos que el Departamento del Putumayo recauda y le transfiere por concepto de la Estampilla Prodesarrollo del ITP acreditando la cuenta 41102702 Estampillas-Proyectos de inversión-Departamental?

El Instituto Tecnológico del Putumayo, es una institución pública de educación superior, creada mediante la Ley 65 de 1989 como establecimiento público de carácter académico del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente adscrito al Ministerio de Educación Nacional. Que mediante Ordenanza N° 471 de mayo 19 de 2006 se incorporó al Departamento del Putumayo adscrito al Despacho del Gobernador de acuerdo con lo ordenado en el art. 20 Ley 790/2002 y el D.R. 1052/2006.

El Instituto Tecnológico del Putumayo en su contabilidad se debe regir por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno según Resolución 533/2015 y sus modificaciones de la Contaduría General de la Nación, y en especial por la Resolución 643/2015 ‘Por la

cual se expide el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior' y sus modificatorios.

1. La Resolución 643/2015, respecto a los ingresos recibidos por las Instituciones de Educación Superior por concepto de estampillas tiene establecida la subcuenta 411027-Estampillas y la cuenta auxiliar 41102702-Estampillas-Proyectos de inversión-Departamental. Respecto al manejo contable de las cuentas por cobrar por este concepto ha establecido la subcuenta 131113-Estampillas y la cuenta auxiliar 13111302-Estampillas-Proyectos de inversión- Departamental.

2. La Ley 1725/2014, 'POR MEDIO DE LA CUAL SE CREA LA ESTAMPILLA PRODESARROLLO INSTITUTO TECNOLÓGICO DEL PUTUMAYO Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES':

en su artículo 1º: 'Crease la estampilla Prodesarrollo Instituto Tecnológico del Putumayo (ITP), o del ente que en el futuro haga sus veces'.

(...)

En el manejo contable de estos recursos que se reciben por concepto de la estampilla Pro desarrollo ITP, el Instituto Tecnológico del Putumayo siempre se ha acogido al procedimiento establecido en la Resolución 643/2015, contabilizándolos en la subcuenta 411027-Estampillas y la cuenta auxiliar 41102702-Estampillas-Proyectos de inversión-Departamental, debitando la subcuenta 131113-Estampillas y la cuenta auxiliar 13111302 Estampillas-Proyectos de inversión- Departamental.

El Departamento del Putumayo (es sujeto recaudador) recauda y traslada al ITP los recursos por concepto de la Estampilla Prodesarrollo del ITP, y los contabiliza como un ingreso propio del Departamento y las transferencias al ITP las contabiliza en la cuenta 542302-Para proyectos de inversión y los pasivos por este concepto en la cuenta 240315-Otras transferencias.

(...)

El ITP en aras de la correlación en operaciones recíprocas con la Gobernación del Putumayo, este año realizó la reclasificación de la cuenta 41102702 a la cuenta contable 44280205, en espera de un concepto contable de la CGN".

CONSIDERACIONES

La Ordenanza N° 698 de 2014, por medio de la cual se ordena la emisión de la estampilla Prodesarrollo del Instituto tecnológico del Putumayo (I.T.P.) o del ente que en el futuro haga sus veces, y se dictan otras disposiciones, establece:

"ARTICULO SEGUNDO: SUJETO ACTIVO. Departamento del Putumayo.

(...)

ARTÍCULO NOVENO: RECAUDO Y TRASLADO DE DINEROS AL INSTITUTO TECNOLÓGICO DELPUTUMAYO (I.T.P.). El recaudo de los recursos provenientes del uso del Estampilla Prodesarrollo del Instituto Tecnológico del Putumayo (I.T.P.), lo hará la Oficina de Tesorería General del Departamento del Putumayo, o de la dependencia administrativa que haga sus veces; y el dinero recaudado será trasladado (consignado) a la cuenta especial que el Instituto Tecnológico del Putumayo, o del ente que en el futuro haga sus veces, determine para tal fin, en ningún caso podrá superar los treinta (30) días siguientes al recaudo respectivo” (Subrayado fuera del texto).

La Sentencia C-278 de 2019 de la Corte Constitucional, sobre la definición de impuestos, señala:

“Los impuestos configuran una categoría de tributo, y se caracterizan por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva”.

Respecto a la normativa contable, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

El Plan Único de Cuentas (PUC) que le corresponde aplicar a las instituciones de educación superior (IES), para efectos de reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, es el contenido en el anexo de la Resolución 643 de 2015 y sus modificaciones, por lo tanto, a partir de la vigencia 2024, la institución debe aplicar el PUC actualizado según Resolución 075 de 2024, expedida por la Contaduría General de la Nación. El Plan Único de Cuentas para IES (PUC - IES) se encuentra publicado en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → Productos → PUC de IES → Allí encontrará el PUC - IES versión 2024.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las instituciones de educación superior públicas, para efectos de registro en su contabilidad y el reporte de información financiera a la CGN, lo podrá encontrar en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Catálogo General de Cuentas → Allí podrá consultar la versión que requiera.

Por otra parte, con respecto al reconocimiento de los ingresos por estampillas en las instituciones de educación superior públicas, es preciso señalar que de conformidad con lo definido por la Corte Constitucional en la Sentencia C-278 de 2019, se concluyó que las estampillas cumplen con la definición de impuestos, por lo tanto, el reconocimiento de las estampillas como ingreso por impuestos en las instituciones de educación superior públicas dependerá de que la institución sea tipificada como sujeto activo, en la ley o norma que las crea.

En este sentido y en virtud de lo señalado en la Ordenanza N° 698 de 2014, el sujeto activo de la estampilla Prodesarrollo del Instituto Tecnológico del Putumayo es el Departamento del Putumayo, por lo tanto, este último es quien reconocerá el ingreso por impuestos y la IES pública reconocerá el derecho a la transferencia. Así las cosas, para efectos contables y de reporte de la información financiera a la CGN, el ITP reconocerá el ingreso por transferencia en la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS del Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, vigente a la fecha.

Por último, por ser de su interés se anexa el concepto emitido por la CGN con radicado N° 20241100019981 del 6 de junio de 2024, dirigido a la doctora Liliana Eugenia Hurtado Paredes, Coordinadora de Gestión Gr. 02 (E) de la Contraloría General de la República, en el cual se señala en sus conclusiones el Plan Único de Cuentas de las Instituciones de Educación Superior vigente para el año 2023 y el tratamiento contable para el reconocimiento de las estampillas a favor de las universidades estatales.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120043581 del 11-01-2024
20241100001691 del 26-01-2024
20241100002291 del 01-02-2024
20241100010511 del 18-03-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241120007531 del 03-04-2024
20241100015781 del 09-05-2024
20241100016221 del 16-05-2024
20241100017151 del 21-05-2024
20241100017551 del 24-05-2024
20241120014261 del 06-05-2024
20241100019361 del 04-06-2024
20241100019981 del 06-06-2024
20241100020581 del 12-06-2024
20241100020601 del 13-06-2024
20241100020811 del 17-06-2024
20241100020991 del 18-06-2024
20241100022491 del 27-06-2024
20241100024791 del 29-07-2024
20241100024821 del 29-07-2024
20241100024871 del 29-07-2024
20241110021831 del 11-07-2024
20241100025541 del 05-08-2024
20241100027071 del 12-08-2024

20241100028081 del 16-08-2024
20241100030561 del 11-09-2024
20241100031201 del 18-09-2024
20241100032761 del 04-10-2024
20241100033301 del 10-10-2024
20241100033471 del 15-10-2024
20241100033551 del 15-10-2024
20241100033951 del 21-10-2024
20241100034381 del 24-10-2024
20241100034401 del 24-10-2024
20241120034121 del 22-10-2024
20241100035191 del 05-11-2024
20241100036431 del 08-11-2024
20241100036701 del 12-11-2024
20241100037201 del 14-11-2024
20241100037531 del 18-11-2024
20241100038571 del 27-11-2024
20241120034311 del 23-10-2024
20241100039371 del 02-12-2024
20241100039991 del 06-12-2024
20241100040241 del 09-12-2024
20241100040711 del 12-12-2024
20241100040831 del 12-12-2024
20241100040881 del 13-12-2024
20241100041331 del 18-12-2024
20241100041461 del 19-12-2024
20241100041761 del 23-12-2024
20241100041931 del 24-12-2024
20241100041991 del 26-12-2024
20241120039851 del 23-12-2024

1.2.30 INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

CONCEPTO No. 20241100003191 DEL 09-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de convenios interadministrativos suscritos por una ESAL con entidades territoriales.

Doctora
 CAROLINE GARCÍA LÓPEZ
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20241100001642 del 11 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En una Entidad Sin Ánimo de Lucro denominada ESAL, que contrata servicios con el estado a través de la figura de CONVENIOS, establecen una contrapartida (valor que aporta el contratante para adelantar el servicio contratado) y que corresponde a un porcentaje determinado del valor total de un proyecto.

En este sentido, le solicitamos conceptuar sobre:

1. ¿Cómo se clasifican las cuentas cuando manejan *convenios*?
2. ¿Los valores totales en las cuentas contables se deben dejar todo por pasivo o, únicamente el porcentaje que se compromete como recurso propio?
3. En este caso, ¿El valor aportado por el contratante quedaría como activo en las cuentas contables?”.

En comunicación telefónica, la doctora Caroline indica que la ESAL sobre la que realiza la consulta es la Alianza Pública para el Desarrollo Integral, la cual corresponde a una entidad pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Adicionalmente, en comunicación telefónica del 02 de febrero de 2024, explica el funcionamiento respecto a los convenios interadministrativos que son suscritos por la ESAL con entidades territoriales, y sobre los cuales desea conocer si es adecuado el tratamiento contable que aplica la ESAL, de la siguiente manera:

Como parte del valor de los proyectos a ejecutar a través de los convenios la ESAL realiza un aporte en especie y el restante es entregado por la entidad territorial de acuerdo con lo estipulado en las cláusulas de pagos, al porcentaje de avance del proyecto y las entregas pactadas. Para la ejecución de los proyectos, la ESAL asume todos los riesgos asociados al cumplimiento y la calidad que se deriven para la entrega de cada uno de los proyectos y como contraprestación recibe los recursos por parte de la entidad territorial. Finalmente, el producto resultante del convenio lo recibe la entidad territorial.

Actualmente, la ESAL reconoce como parte de sus pasivos el valor total de cada uno de los convenios y no solamente la proporcionalidad del convenio que le corresponde cubrir en especie, con lo que está afectando su información financiera, así como los indicadores financieros.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

3. Cuando esté involucrado un tercero en la venta de bienes o servicios o en la cesión del uso de un activo, la entidad evaluará si actúa como principal o como agente.

4. La entidad actúa como principal si está obligada a vender los bienes al comprador, prestar los servicios al usuario o entregar el uso de activos a terceros. Esto ocurre, entre otros, cuando la entidad controla los bienes que venderá o los activos cuyo uso cederá, es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, o tiene la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado antes de transferirlo.

(...)

7. Si la entidad actúa como principal, reconocerá el ingreso por la venta de bienes al comprador, por la prestación de servicios al usuario o por la entrega del uso de activos a terceros. Por su parte, si la entidad actúa como agente, reconocerá un ingreso por la comisión o el pago por la prestación del servicio de gestión.

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

8. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

12. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(...)

14. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y dado que el principio de Esencia sobre forma establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, la cual prima sobre la forma legal que da origen a estos, le corresponde a la ESAL evaluar y definir la realidad económica de los diferentes convenios interadministrativos que suscribe con las entidades territoriales, teniendo en cuenta los diferentes elementos que hacen parte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para realizar el reconocimiento contable de estos convenios interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la ESAL reconocerá como parte de los ingresos en su información financiera los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, que se pueden reflejar a través del incremento de los activos o en la disminución de los pasivos;

y reconocerá como pasivos las obligaciones que surjan con terceros de hechos económicos ocurridos y por las cuales deba desprenderse de recursos que le reflejaban un potencial de servicio o beneficios económicos.

A partir de lo antes mencionado y lo indicado a través de comunicación telefónica, se vislumbra que la ESAL se encuentra ante convenios que le representan ingresos con contraprestación, toda vez que se pacta una contraprestación por los bienes o servicios que debe entregar, y asume bajo su cuenta los riesgos asociados a la ejecución de los proyectos para cumplir con la calidad y tiempos requeridos.

A continuación, se describe de manera general el tratamiento contable que debe realizar la ESAL para los recursos provenientes de los convenios que le representan ingresos con contraprestación:

- Recepción de recursos previo a la ejecución de actividades

Cuando la ESAL reciba recursos de parte de la entidad territorial previo a la realización de las actividades o entregables que hagan parte de los convenios, registrará estos valores debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, de acuerdo con las cláusulas y condiciones contractuales pactadas.

- Ejecución de actividades

En la medida en que la ESAL lleve a cabo las diferentes actividades que componen los proyectos acordados a través de los convenios, deberá reconocer como parte de su información financiera los costos relacionados en que incurra, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda a la naturaleza del pasivo originado en la adquisición o prestación de los bienes y servicios.

El reconocimiento del ingreso que surge por el cumplimiento y entrega de actividades a la entidad territorial se registrará con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, si no se han recibido recursos previamente, o la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, si la ESAL ha recibido recursos de manera previa; y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS.

Cuando la ESAL reconoce el ingreso, también debe reconocer el costo de ventas asociado, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 6-COSTOS DE

VENTAS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN.

- Pago al proveedor o contratista

Cuando la ESAL efectúe el pago de los bienes y servicios contratados para la ejecución de los proyectos, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del pasivo reconocido previamente y acreditará subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Pago de saldos pendientes por parte de la entidad territorial

Si al finalizar la ejecución de cada uno de los convenios, la entidad territorial realiza el pago de saldos que se encontraban pendientes a favor de la ESAL, esta registrará la recepción de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información hacia el área contable y financiera desde las áreas fuente de la información, principalmente las áreas encargadas de la asesoría jurídica, la contratación y la ejecución del convenio; así como entre las partes que celebran los convenios interadministrativos, lo cual cobra mayor relevancia tratándose de actos en donde participan dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Ahora bien, respecto a los aportes en especie que realiza la ESAL a los convenios suscritos y dado que son ejecutados por la misma entidad en el desarrollo de sus funciones y actividades, y que por su ejecución no recibe nada a cambio ya que el aporte de cada entidad territorial cubre actividades o adquisiciones adicionales, su tratamiento se hará conforme con los lineamientos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y al tratamiento contable definido por la entidad para los demás hechos económicos que sean similares, por lo cual, se reconocerán las actividades aportadas atendiendo a la naturaleza del gasto o costo que corresponda, como son salarios, prestaciones sociales, honorarios, consultorías, mantenimientos, entre otros.

Por último, si la ESAL no realizó el registro de los hechos económicos derivados de los diferentes convenios que cumplen para ser reconocidos como ingresos con contraprestación conforme a los registros anteriores, debe corregir el error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando las respectivas subcuentas y cuentas a que haya lugar, usando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120044091 del 09-01-2024
20231120044181 del 09-01-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241120014261 del 06-05-2024
20241120015961 del 06-06-2024
20241100025971 del 05-08-2024
20241100039981 del 06-12-2024
20241100039991 del 06-12-2024

1.2.31 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.32 GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES
CONCEPTO No. 20241100022511 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Gastos de transferencias y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento Contable para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Registros de reclasificación de las subcuentas 190801-En administración y 161501-Edificaciones correspondientes a convenios interadministrativos, e indicar si es necesario para realizar estas reclasificaciones llevarlos a aprobación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Doctora
MARÍA BLEIDY CORTÉS HERRERA
 Contadora
 Ministerio del Interior
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010027402 del 22 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“El Ministerio del Interior teniendo en cuenta concepto de la Contaduría General de la Nación radicado 20241100002321 del 2 de febrero de 2024, se encuentra revisando los saldos que se han registrado desde el año 2016 a la fecha en las subcuentas 190801 en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION Y 161501 Edificaciones de la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, para lo cual está revisando los contratos y documentos que originaron dichos reconocimientos.

Los saldos de estas cuentas corresponden a los contratos con diferentes municipios para centros de Integración Ciudadana y SACUDETES y que tienen el siguiente objeto:

'1 -CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DE COFINANCIACIÓN N° M- 2 0 5 7 --.DE 2018, SUSCRITO ENTRE LA NACIÓN- MINISTERIO DEL INTERIOR - FONDO NACIONAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA - FONSECON Y EL MUNICIPIO DE VERGARA - CUNDINAMARCA.

OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre las partes para promover la convivencia ciudadana, a través de la ejecución de un Centro de Integración Ciudadana - CIC, en el municipio de Vergara, Cundinamarca.

CLAUSULA PRIMERA. - OBJETO. "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre las partes para promover la convivencia ciudadana, a través de la ejecución de un Centro de Integración Ciudadana-CIC, en el Municipio de VERGARA, CUNDINAMARCA'.

'2-ANEXO DE CONDICIONES CONTRACTUALES DEL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO No. 2322 DE 2022 CELEBRADO ENTRE LA NACIÓN- MINISTERIO DEL INTERIOR - FONDO NACIONAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA - FONSECON CON EL MUNICIPIO DE SANTO TOMAS - ATLÁNTICO.

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE LAS PARTES PARA PROMOVER LA CONVIVENCIA CIUDADANA, A TRAVÉS DE LA EJECUCIÓN DE UN PROYECTO SACUDETE AL PARQUE TIPO 1 EN EL MUNICIPIO DE SANTO TOMAS - ATLÁNTICO'.

Revisando los convenios, los conceptos y las normas vigentes para las entidades del gobierno general los registros a realizar para estos contratos serían los siguientes:

La subcuenta 190801 en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION correspondiente a estos proyectos se reclasificaría a la cuenta 1986 ACTIVOS DIFERIDOS subcuenta 198604 Gastos Diferidos por transferencias condicionadas.

¿En cuanto a la subcuenta 161501 Edificaciones de la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, se reclasificaría a la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS de las subcuentas 542307-Bienes entregados sin contraprestación o se efectuaría la cuenta 3109 Resultado de Ejercicios anteriores, ¿por ser amortizaciones o legalizaciones de vigencias anteriores?

Teniendo en cuenta lo expuesto en los párrafos anteriores. solicitamos conceptuar sobre el registro de reclasificación de las cuentas 190801 En administración y 161501 Edificaciones, correspondiente a convenios con los objetos descritos anteriormente, de conformidad con las normas vigentes, e indicarnos si es necesario para realizar estas reclasificaciones llevarlo a aprobación al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable".

Mediante llamada telefónica a la consultante, nos aclaró la consulta informándonos que los convenios interadministrativos relacionados en la misma son como ejemplos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

(...)

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

26. 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". (Subrayados fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, dispone:

(...)

3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán

permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en el principio de esencia sobre forma del Marco conceptual para entidades de gobierno, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Así mismo, la Norma de gastos de transferencias y subvenciones establece que se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado.

Por otra parte, la Norma de gastos de transferencias y subvenciones establece que existen condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se

detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

Con base en las anteriores definiciones y en la información suministrada en el sentido de que, luego del análisis, los saldos registrados en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN corresponden en realidad a transferencias condicionadas, el registro contable se efectuará debitando la subcuenta 198604-Gastos diferidos por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditando 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, en el caso de las edificaciones que, de acuerdo con su análisis, corresponden a un gasto por transferencia, dado que el hecho económico, según lo mencionado en la consulta, ocurrió desde el año 2016, el error se debe corregir afectando los resultados de ejercicios anteriores. En el 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.

Por último, en lo referente a la necesidad de llevar las reclasificaciones anteriores para su aprobación ante el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, la CGN no es la entidad competente para definir la realización de dicho proceso, por lo tanto, el Ministerio del interior debe tener en cuenta los numerales 3.2.2, 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

CONCEPTO No. 20241100023111 DEL 08-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Gastos de transferencias y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y la tasa retributiva o compensatoria
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos que gira el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a los municipios como compensación por el impuesto predial de los resguardos indígenas y los territorios colectivos de comunidades negras

Doctora
 EDILCE SINUCO CORREA
 Técnico Administrativo
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010027522 del 23 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) se está verificando la Compensación de Impuesto Predial Unificado a Municipios con Resguardos Indígenas en virtud de lo establecido en el artículo 184 de la Ley 223 de 1995. De igual forma, la compensación de a los Municipios con Territorios Colectivos de Comunidades (sic) Negras, de conformidad con el artículo 255 de la Ley 1753 de 2015. Para este caso, el MHCP registra la compensación de impuesto predial unificado a Municipios con Resguardos Indígenas certificados como subvención de conformidad con el concepto emitido por la CGN mediante radicado 20192000006583 de 2019. Para el concepto de compensación a los Municipios por Territorios Colectivos de Comunidades Negras se registra como una transferencia. Por lo anterior, agradezco de su amable colaboración con la siguiente consulta:

1. Frente a lo anterior, agradezco confirmar si el concepto adjunto se encuentra vigente.
2. Orientar la razón por la cual, se establece esa distinción entre resguardos no certificados y certificados.

3. Para el registro de la compensación a los municipios de resguardos indígenas no certificados, en el concepto adjunto se indica que se debe utilizar la subcuenta 542490 Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada. Sin embargo, tengo la inquietud, dado que, este Ministerio con base en la certificación emitida por el IGAC y los demás requisitos autoriza la compensación en cumplimiento de lo establecido en la Ley, la cual indica que se debe compensar al Municipio y no se refiere al resguardo propiamente, es así como, mediante acto administrativo se efectúa el giro de los recursos es a las respectivas entidades territoriales.

4. Para lo referente al registro de la compensación de a los Municipios con Territorios Colectivos de Comunidades Negras, existe un pronunciamiento o concepto por parte de la Contaduría General de la Nación para el registro contable de dicha operación, si es así, agradezco remitirlo u orientar porque en este caso si se contemple como una transferencia al Municipio”.

Mediante llamada telefónica realizada a la consultante el 3 de julio de 2024, efectúa las siguientes precisiones: i. El giro realizado por el MHCP por concepto de compensación de impuesto predial es solicitado por los Municipios a través de la plataforma correspondiente. ii. El motivo de la consulta se centra en el tratamiento contable que debe realizar el MHCP.

CONSIDERACIONES

La Ley 223 de 1995, por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria, expone:

“ARTICULO 184. Compensación a Resguardos Indígenas. El artículo 24 de la Ley 44 de 1990 quedará así:

‘Con cargo al Presupuesto Nacional, la Nación girará anualmente, a los municipios en donde existan resguardos indígenas, las cantidades que equivalgan a lo que tales municipios dejen de recaudar según certificación del respectivo tesorero municipal, por concepto del impuesto predial unificado, o no hayan recaudado por el impuesto y las sobretasas legales.

‘Parágrafo. El Instituto Geográfico Agustín Codazzi, formara los catastros de los resguardos indígenas en el término de un año a partir de la vigencia de esta Ley, únicamente para los efectos de la compensación de la Nación a los municipios” (Subrayado fuera del texto).

Además, la Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, indica:

“ARTÍCULO 255. Compensación a territorios colectivos de comunidades negras. Con cargo al Presupuesto General de la Nación, a partir de la vigencia fiscal de 2017, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público girará anualmente a los municipios en donde existan territorios colectivos de comunidades negras al momento de entrar en vigencia la presente ley, las

cantidades que equivalgan a lo que tales municipios dejen de recaudar por concepto del impuesto predial unificado, según certificación del respectivo tesorero municipal. Para efectos de dar cumplimiento a lo aquí dispuesto, la tarifa aplicable para los territorios colectivos de comunidades negras será la resultante del promedio ponderado de las tarifas definidas para los demás predios del respectivo municipio o distrito, según la metodología expedida por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC). El Gobierno Nacional definirá el esquema mediante el cual se iniciarán progresivamente los giros a las entidades territoriales previo estudio de las condiciones financieras y de entorno de desarrollo de cada municipio” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la Resolución 354 de 2007, expedida por la CGN y modificada por la Resolución 195 de 2021, en relación con el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“ARTÍCULO 5o. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

8) los resguardos y territorios indígenas certificados por el Departamento Nacional de Planeación, las asociaciones de resguardos indígenas certificadas por el Departamento Nacional de Planeación, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor

de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1 y 4:

Según lo estipulado en la Ley 223 de 1995 en su artículo 184 (que modifica el artículo 24 de la Ley 44 de 1990) en relación con la compensación a resguardos indígenas, la Nación girará anualmente, a los municipios donde existan resguardos indígenas, las cantidades que equivalgan a lo que dejen de recaudar por concepto del impuesto predial unificado y las sobretasas legales. Por otro lado, el artículo 255 de la Ley 1753 de 2015 establece que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público girará anualmente a los municipios en donde existan territorios colectivos de comunidades negras las cantidades que equivalgan a lo que tales municipios dejen de recaudar por concepto del impuesto predial unificado.

Ahora bien, la normativa contable indica que los activos monetarios o no monetarios, entregados sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado de los activos entregados se reconocen como transferencias cuando se entreguen a otras entidades de gobierno o como subvención cuando se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno. También se reconocerán como gastos de transferencias y subvenciones la asunción y condonación de obligaciones.

En ese orden de ideas, el registro contable del valor a transferir por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público - MHCP para compensar el valor del impuesto predial será:

- Resguardo indígena certificado:

Con la expedición en firme del acto administrativo que determina los montos a girar como compensación del pago del impuesto predial para el resguardo indígena certificado, el MHCP registrará la obligación por concepto de transferencias a otras entidades de gobierno mediante un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Resguardo indígena no certificado y territorios colectivos de comunidades negras:

Con la expedición en firme del acto administrativo que determina los montos a girar como compensación del pago del impuesto predial para el resguardo no certificado y los territorios colectivos de comunidades negras, el MHCP registrará la obligación como una subvención, mediante un débito en la subcuenta 542416-Subvención por asunción de

deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con los registros anteriores, se complementa lo indicado mediante concepto CGN N° 20192000006583 del 25 de abril de 2019, el cual mantiene su vigencia.

Pregunta 2:

Desde el punto de vista contable, se realiza la distinción para el reconocimiento de los hechos económicos que ocurren entre los resguardos indígenas certificados y no certificados, y el MHCP, en razón al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública - RCP, señalado mediante el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1° de la Resolución 195 de 2021.

Lo anterior, por cuanto los resguardos indígenas certificados se encuentran sujetos al ámbito de aplicación del RCP y por ello son considerados como entidades contables públicas, a las cuales les corresponde aplicar el marco normativo que le sea asignado por la CGN para el reconocimiento y reporte de sus hechos económicos, el cual corresponde al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este sentido, los recursos entregados en compensación por el impuesto predial que le correspondía pagar a estos resguardos el MHCP los reconocerá como una transferencia.

Por su parte, los resguardos indígenas no certificados no se encuentran sujetos al ámbito de aplicación del RCP, lo cual implica que ante la CGN estos son considerados como sujetos privados y, por ende, no deben dar aplicación a la normativa emitida por la CGN para el reconocimiento de sus hechos económicos, lo cual implica que los recursos entregados para la compensación por el impuesto predial que le correspondía pagar a estos resguardos el MHCP los reconocerá como una subvención.

Pregunta 3:

Si bien la compensación está destinada al giro de recursos para los municipios, los beneficiarios finales del giro son los resguardos indígenas no certificados por cuanto la Nación, a través del MHCP, está asumiendo la deuda que estos tenían con el respectivo municipio, razón por la cual el gasto por subvención se realizará a nombre de los resguardos y la cuenta por pagar a nombre del municipio.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120044091 del 09-01-2024

20231120044181 del 09-01-2024

20241100010511 del 18-03-2024

20241100011421 del 02-04-2024

20241120011961 del 08-04-2024
20241100020581 del 12-06-2024
20241100020991 del 18-06-2024
20241100024791 del 29-07-2024
20241100024871 del 29-07-2024
20241100027051 del 12-08-2024
20241100027321 del 13-08-2024
20241120024341 del 20-08-2024
20241100030561 del 11-09-2024
20241100033301 del 10-10-2024
20241100033721 del 17-10-2024
20241100033941 del 21-10-2024
20241100034381 del 24-10-2024
20241100034401 del 24-10-2024
20241100036431 del 08-11-2024
20241100037201 del 14-11-2024
20241100037531 del 18-11-2024
20241100039981 del 06-12-2024
20241100040241 del 09-12-2024
20241100041921 del 24-12-2024
20241100041991 del 26-12-2024
20241120039851 del 23-12-2024

1.2.33 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

CONCEPTO No. 20241100014421 DEL 03-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva del concedente. Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte.
	SUBTEMA	Reconocimiento de obras complementarias u obras menores en los proyectos de concesión del modo Carretero. Tratamiento contable para los predios sobrantes asociados a los acuerdos de concesión.

Doctora
 NELCY JENITH MALDONADO BALLEEN
 Coordinadora GIT Administrativo y Financiero
 Agencia Nacional de Infraestructura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010016772 del 22 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) para el cierre del año 2023 la Agencia solo pudo reconocer en sus estados financieros las ejecuciones de las obras, más que el rendimiento financiero en sí de dichos patrimonios. Por tanto, se realizó el reconocimiento así:

- Para las obras menores ejecutadas con rendimientos financieros en los patrimonios autónomos por Iniciativas Privadas (Pasivo 100% diferido) se reconoció el bien de uso público al débito con contra partida al código contable 442830001 - Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado.
- Para las obras menores ejecutadas con rendimientos financieros en patrimonios autónomos por acuerdos de pasivo mixto y APP se reconoció el bien de uso público al

débito con contra partida al código contable 480290002 Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios.

Teniendo en cuenta lo anterior, se solicita de su acostumbrado concepto sobre el tratamiento contable que se le debe dar a:

1. El reconocimiento contable de las obras menores o complementarias realizadas por los concesionarios, con cargo a rendimientos financieros, en los contratos de concesión de iniciativa privada.
2. El reconocimiento contable de las obras menores o complementarias realizadas por los concesionarios, con cargo a rendimientos financieros, en los contratos de concesión de pasivo mixto y APP, cuándo no pueda identificarse de manera separada el valor de los rendimientos financieros generados sobre los recursos entregados por la entidad concedente, de los generados por los aportes del concesionario.
3. ¿Cuál es la Tipología de comprobante contable a utilizar para el reconocimiento contable, en el SIIF Nación, que contenga todas las cuentas a utilizar?

(...)

Terrenos denominados sobrantes:

Son aquellos terrenos que, si bien fueron requeridos y adquiridos por los concesionarios de conformidad con el diseño inicial del proyecto, por diferentes razones, especialmente, por cambio de diseños se determinó con posterioridad que no se requieren ni se requerirán para la ejecución del proyecto.

El proceso de adquisición y/o titulación de un 'terreno sobrante', surte los mismos pasos de cualquier otro terreno requerido dentro de la gestión predial, pues en un principio el terreno denominado 'sobrante' sostenía la condición de requerido para la ejecución de un proyecto de infraestructura, pero usualmente por una modificación en el diseño geométrico del proyecto, este inmueble cambio su condición.

(...)

Los terrenos 'sobrantes' continúan gravados como predios adquiridos por motivos de utilidad pública y es obligación contractual del delegatario de la gestión predial (concesionario) resguardar y velar por la totalidad de los predios del corredor vial encargado.

Cuando termina un acuerdo de concesión, se revierte el proyecto de infraestructura vial al estamento correspondiente (Invias, Gobernación, Alcaldía, u Otro Proyecto Vial), esta

reversión implica la entrega a ese nuevo estamento de la totalidad de los componentes del corredor vial es decir entre ellos los predios (requeridos y sobrantes).

(...)

Así las cosas y teniendo en cuenta que dichos terrenos hacen parte del corredor vial, la ANI los reconoce en la situación financiera como BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN Y/O EN SERVICIO – CONCESIONES – TERRENOS, de manera separada, realizando la reclasificación desde la red de carretera.

Se requiere de su acostumbrado concepto, en sentido de indicar si el tratamiento contable que la ANI ha dado a los denominados 'terrenos sobrantes' es adecuado, de lo contrario, cual es el tratamiento contable que se debe dar a este tipo de terrenos".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

"43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable".
(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establece:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

10. Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y la parte que corresponde al pasivo diferido. El valor inicial del pasivo del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

11. Cuando la entidad concedente realice pagos por adelantado al concesionario, esta los reconocerá como pagos anticipados. En consecuencia, la entidad concedente no reconocerá pasivos asociados con los activos en concesión, hasta tanto el pago anticipado haya sido utilizado en la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, actualizado según la Resolución 421 de 2023, establece:

“4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN

La entidad concedente registrará la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión junto con el pasivo asociado a estos, ajustado por cualquier otra contraprestación de la entidad concedente al concesionario, o de este a la entidad concedente.

(...)

4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la construcción de bienes de uso público o de propiedades, planta y equipo y el desarrollo de activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN - CONCESIONES, la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE

LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

Finalizada la construcción de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN - CONCESIONES o la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN.

(...)

8. RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS

La entidad concedente registrará los rendimientos sobre los recursos entregados en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios con débito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS y un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS” (Subrayado fuera del texto).

Además, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS así:

“Representa los recursos en efectivo que controla la entidad que actúa como concedente y que, en virtud del acuerdo de concesión, se encuentran en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados, los cuales provienen, por ejemplo, de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada; de los rendimientos financieros generados; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que:

1. Reconocimiento contable de obras menores o complementarias:

De acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión también reconocerá un pasivo por el valor del activo entregado, y dicho pasivo debe ajustarse teniendo en cuenta cualquier otra contraprestación de la concedente al concesionario o viceversa.

En concordancia con lo anterior, las obras menores o complementarias deben reconocerse teniendo en cuenta el numeral 4.1 del Procedimiento, así: la concedente debita la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN - CONCESIONES y acredita a) la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si la obra se financió con recursos administrados en el patrimonio autónomo constituido por el concesionario privado que son controlados por la entidad concedente y que se giraron con anterioridad a la construcción de la obra al concesionario; b) la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, si la obra se va a pagar con recursos administrados en el patrimonio autónomo constituido por el concesionario privado que son controlados por la entidad concedente y que se giraron con posterioridad a la recepción de la obra; o c) la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, en cualquier otro caso.

Adicionalmente, cabe mencionar que, como la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación menciona que, las transferencias provienen de transacciones sin contraprestación, la contrapartida para el reconocimiento del activo en las obras menores ejecutadas con rendimientos financieros en los patrimonios autónomos por iniciativas privadas no es un ingreso por transferencia, debido a que en este caso en específico sí existe una contraprestación por parte del concedente, la cual es la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos.

En cuanto a la contrapartida para el reconocimiento del activo por las obras menores ejecutadas con rendimientos financieros en patrimonios autónomos por acuerdos de pasivo mixto y APP, no es un ingreso financiero debido a que, de acuerdo con el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en el que suceden, en este caso, los rendimientos financieros deben reconocerse cuando se generan, más no cuando se recibe la obra. Adicionalmente, teniendo en cuenta el Procedimiento y el Catálogo General de cuentas, se reconocerá en esta partida los rendimientos sobre los recursos que la concedente controla del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios.

2. Tipología de comprobante contable a utilizar para el reconocimiento contable:

La Tipología Contable que se debe utilizar para el reconocimiento en el SIIF Nación de las obras menores o complementarias corresponde a la "T18-Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción", la cual dispone los códigos contables, de acuerdo con los señalado en los literales a, b y c del numeral anterior, como se muestra a continuación:

TCON95-Registro de relaciones de tipos de asiento de interoperabilidad y códigos contables

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	170601001	Red carretera	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170602001	Red férrea	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170603001	Red fluvial	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170604001	Red marítima	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170605001	Red aeroportuaria	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170606001	Terrenos	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170690001	Otros bienes de uso público en construcción-concesiones	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	190601001	Anticipos sobre convenios y acuerdos	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	231413001	Pasivo financiero por acuerdos de concesión (concedente) - capital	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	299004001	Ingreso diferido por concesiones - concedente	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si

3. Terrenos sobrantes:

El tratamiento contable dado por la ANI a los terrenos denominados como sobrantes es correcta debido a que dichos terrenos aún se encuentran en concesión y su clasificación concuerda con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte en el numeral 4.1.

CONCEPTO No. 20241100034661 DEL 28-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad Concedente
	SUBTEMA	Revelaciones de los acuerdos de concesión desde la perspectiva del concedente

Doctora
ÁNGELA MARÍA PANTOJA MORALES
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047812 del 18 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de Gobierno, expresa en relación con la presentación de los Estados Financieros que:

(...)

Con base en la anterior normatividad, el Ministerio de Transporte presentó en las Revelaciones a los Estados Financieros con corte a 31 de diciembre de 2023 información relacionada con la ejecución del contrato de concesión Runt, el cual tiene como objeto la administración, operación, mantenimiento y explotación comercial del Registro Único Nacional de Tránsito y la gestión de la información del mismo.

(...)

Si bien es cierto, dentro de la estructura de los Anexos de la Resolución 038 de 2024, por la cual se modifica el parágrafo 3 del artículo 6 de la Resolución No. 411 de 2023 y se derogan las Resoluciones 441 de 2019 y 193 de 2020, se encuentra la Nota 32-Acuerdos de concesión - entidad concedente, el Ministerio no presentó la información relacionada con el contrato de concesión Runt en dicha Nota específica; no obstante, como se señaló

anteriormente se presentó dentro de la composición de las demás Notas a los Estados Financieros en cada uno de los elementos de los mismos; citando en cada caso la información que correspondía o se desprendía de dicha concesión por lo que consideramos que la información presentada en las Notas a los Estados Financieros de la vigencia 2023 se útil, organizada, detallada, comprensible, contextualizada, comparable y cumple con la esencia económica y la naturaleza de los hechos financieros que se desprenden de la ejecución de dicho contrato de concesión

Por lo anterior, se consulta, ¿Si el hecho de haber presentado dentro de las Revelaciones a los Estados Financieros los hechos derivados del contrato de concesión Runt en las Notas 5-Efectivo y equivalentes al Efectivo, 7-Cuentas por cobrar, 10-Propiedades, planta y equipo, 14-Activos intangibles, 16-Otros derechos y garantías, 21-Cuentas por pagar, 27-Patrimonio, 28-Ingresos y 29-Gastos y no en un Nota específica (Nota 32-Acuerdos de concesión - entidad concedente) afectan la confiabilidad, oportunidad, veracidad y razonabilidad de la información financiera y contable; o si el haberlo presentado así se considera un hecho meramente de forma?

Frente a lo anteriormente mencionado, también entra la opinión de la interpretación en la auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la República -CGR al considerarlo como hallazgo con incidencia disciplinaria como insuficiente información cuando el documento de las revelaciones lo describe en la información relevante.

Consulta ¿este hallazgo debe ser catalogado como incidencia disciplinaria, habiéndose explicado lo relevante en cada cuenta contable la afectación con el contrato de concesión RUNT, es insuficiente la información cuando están las evidencias plasmadas en las Notas?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:
(...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

13. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera de propósito general sirva a la gestión financiera pública, esto es, a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

14. El objetivo de Control pretende que la información financiera de propósito general sirva para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y, a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de inspección, vigilancia y control.

(...)

6.5.3. Organización de la información

(...)

146. En todo caso, las exigencias mínimas de presentación en los estados financieros o en las notas están contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos” (Subrayado fuera del texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la

inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

(...)

1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

23. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes, Activos contingentes o Cuentas por cobrar, según corresponda.

(...)

1.6. Revelaciones

25. La entidad concedente revelará la siguiente información:

a) una descripción del acuerdo de concesión;

b) los términos significativos del acuerdo que puedan afectar su valor, el calendario y la certeza de los flujos de efectivo futuros;

c) la naturaleza y alcance del derecho a utilizar activos especificados, de los aspectos pactados en torno a lo que se espera que el concesionario proporcione en relación con el acuerdo de concesión y de los activos reconocidos como activos en concesión;

d) los derechos a recibir activos especificados al final del acuerdo de concesión;

e) las alternativas de renovación y cese del acuerdo; y

f) cambios en el acuerdo de concesión que se realicen durante el periodo" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1:

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada.

En cuanto a las revelaciones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecen que la entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan del acuerdo de concesión, de conformidad con cada una de las normas que contiene la información mínima a revelar por parte de la entidad. Adicionalmente, el Ministerio deberá atender lo indicado en el literal 1.6 revelaciones de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Por último, cabe resaltar, que la información financiera debe ser útil para los usuarios, por lo cual, debe cumplir objetivos tales como: Rendición de cuentas, toma de decisiones y control y en todo caso, cumplir con las exigencias mínimas de presentación en los estados financieros o en las notas que están contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Pregunta 2:

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política, y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación (CGN) le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre si el hallazgo debe ser catalogado como incidencia disciplinaria.

CONCEPTO No. 20241100038441 DEL 26-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte
	SUBTEMA	Reconocimiento de los activos por parte de la entidad concedente

Doctora
 JUANA CELINA CARVAJAL REYES
 Coordinadora (E) G.I.T. Administrativo y Financiero
 Agencia Nacional de Infraestructura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010054562 del 25 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“solicitamos su orientación y concepto, en el sentido de indicar, cual es la entidad pública que debe realizar los registros contables del Aeropuerto Olaya Herrera de Medellín, de conformidad con la Resolución No. 602 de 2018. Teniendo en cuenta, que nuestra Gerencia Financiera 1 de la Vicepresidencia de Gestión Contractual – VGCON, realizó algunas mesas de trabajo con la Aerocivil, llegando a la conclusión que quien ostenta la calidad de propietario del Aeropuerto Olaya Herrera de Medellín, es el INVÍAS. Este último se lo entregó en comodato al Establecimiento Público Olaya Herrera, Nit: 800.157.073-4, entidad del Municipio de Medellín, quien hoy figura como concedente al igual que la ANI, del contrato de concesión No. 8000011-OK-2008 de Centro Norte”.

CONSIDERACIONES

El contrato de concesión 800011-OK de 2008, denominado Concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento de los aeropuertos Olaya Herrera (Medellín), José María Córdova (Rionegro), El Caraño (Quibdó), Los Garzones (Montería), Antonio Roldán Betancourt (Carepa) y Las Brujas (Corozal); menciona que:

“CLÁUSULA 2.-DEFINICIONES:

(...)

- Concedentes: Son conjuntamente la Aerocivil y el AOH.

(...)

CLÁUSULA 3.- OBJETO: El objeto del presente Contrato es (i) el otorgamiento por parte de la Aerocivil y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Antonio Roldán Betancourt, del Aeropuerto El Caraño, del Aeropuerto José María Córdova, del Aeropuerto Las Brujas y del Aeropuerto Los Garzones, y (ii) el otorgamiento por parte del AOH y a favor del Concesionario de la concesión para la administración, operación, explotación comercial, adecuación, modernización y mantenimiento del Aeropuerto Olaya Herrera, a cambio de la remuneración de que trata el Capítulo III (en lo sucesivo la “Concesión”)

(...)

CLAUSULA 20.- CONTRAPRESTACIÓN A LOS CONCEDENTES: La contraprestación asciende a la suma equivalente del diecinueve por ciento (19%) de los ingresos brutos del concesionario.

(...)

CLAUSULA 69.- CUENTAS DEL FIDEICOMISO: Sin perjuicio de otras cuentas o subcuentas que, por acuerdo entre el Concesionario y la Fiduciaria, pueda tener el Fideicomiso, éste estará constituido inicialmente por las siguientes cuentas: (1) Cuenta Principal, (2) Cuenta de Interventoría y (3) Cuenta de Excedentes de los Concedentes. La Cuenta principal, a su vez, deberá estar dividida en cuatro (4) subcuentas a saber: (1) la Subcuenta de los Ingresos Regulados, (2) la Subcuenta de los Ingresos No Regulados y (3) la Subcuenta de los Ingresos Generados por la Explotación de Obras Complementarias Voluntarias y (4) la Subcuenta de Otros Ingresos del Concesionario. Los recursos de estas cuentas serán manejados en los términos señalados en los siguientes numerales, las cuales deberán estar obligatoriamente contenidos en el Contrato de Fiducia.

(...)

69.3 CUENTA DE EXCEDENTES DE LOS CONCEDENTES: A esta cuenta deberán ingresar todos los recursos que, bajo el Contrato, corresponden a los Concedentes.

La Cuenta de Excedentes de los Concedentes deberá manejarse de manera totalmente independiente de los demás recursos del Fideicomiso. Los rendimientos producidos por los montos depositados en la Cuenta de Excedentes de los Concedentes se depositarán

también en ésta, sin que se pueda deducir suma alguna por concepto de le comisión fiduciaria o cualquier otro concepto.

Los Concedentes será los beneficiarios de los recursos depositados en la Cuenta de Excedentes de los Concedentes en una proporción de la setenta y uno punto setenta y tres por ciento (71.73%) para la Aerocivil y del veintiocho punto veintisiete por ciento (28.27%) por el AOH. Cada uno de los recursos depositados en la Cuenta de Excedentes de los Concedentes, en la proporción que le corresponda. Las órdenes de la Fiduciaria que se produzcan en aplicación de lo previsto en este párrafo, deberán constar por escrito y hacerse con al menos cinco (5) días de anticipación a la fecha en que deban hacerse los giros efectivos por parte de la Fiduciaria. Los Concedentes remitirán copia escrita de estas órdenes al Concesionario.

Los recursos que se encuentren depositados en la Cuenta de Excedentes de los Concedentes también se utilizarán para pagar las compensaciones al Concesionario de que trata este Contrato. Sin embargo, esta destinación contingente y eventual de los recursos de la Cuenta de Excedentes de los Concedentes no impedirá que, hasta tanto ocurra uno de los eventos previstos en este Contrato, los Concedentes puedan, en los términos del inicio anterior, disponer de los recursos en ella depositados.

(...)

CLÁUSULA 88.- REVERSIÓN Y RESTITUCIÓN: Una vez finalizado el término de ejecución de la Concesión de acuerdo con lo dispuesto por la Cláusula 7 nace para el Concesionario la obligación de proceder con la reversión y restitución de los Aeropuertos, los que incluyen no solo los bienes que los conformaban al momento de la entrega por parte de los Concedentes sino todas la Obras y todos aquellos bienes incorporados a la Concesión por el Concesionario o que el Concesionario tenga afectos a la operación, mantenimiento, explotación comercial y administración de los Aeropuertos.

El proceso de restitución y reversión se terminará cuando los Concedentes expidan el certificado en el que conste haber recibido la totalidad de los bienes entregados en Concesión al Concesionario y los incorporados por este a la Concesión, en el estado y condiciones previstas en el presente Contrato, y se suscriba el Acta de Terminación del Contrato.

(...)

CLÁUSULA 101.- FACULTADES DE LOS CONCEDENTES: Los concedentes tendrán la facultad de supervisar la ejecución del contrato y de controlar la actividad desarrollada por los concesionarios. Los concedentes podrán solicitar al concesionario, cuando lo crean pertinente, la información que considere necesaria; el concesionario no podrá negarse a dicha solicitud y contará con un término prudencial para su entrega, que será determinado de acuerdo al tipo de información que le sea solicitada” (subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, 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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establece:

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, actualizado según la Resolución 421 de 2023, reitera:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades concedentes, que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el registro de los hechos económicos que se originan en los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, en relación con: los activos en concesión; los recursos en los patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios; los pagos por anticipado y anticipos realizados a los concesionarios; y los pasivos, ingresos y gastos asociados con dichos acuerdos” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que la entidad concedente es aquella que: a) tiene el control de los activos en concesión, b) espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y c) asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos.

Adicionalmente, en la cláusula 2 del contrato de concesión se establece que los concedentes son la Aerocivil y el Aeropuerto Olaya Herrera (AOH). Por otra parte, en el citado contrato, también se estipula la contraprestación, se fija la distribución de los excedentes a la que tienen derecho los concedentes y se señala la reversión y restitución de los activos a los concedentes una vez finalizado el término de ejecución de la concesión.

Por lo tanto, las entidades vinculadas al contrato de concesión (incluido el AOH) deben evaluar si cumplen con las condiciones mencionadas con anterioridad para figurar como concedente y así reconocer tanto los activos en concesión como los ingresos a los que tenga derecho, lo anterior teniendo en cuenta lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241110021831 del 11-07-2024
20241100032171 del 27-09-2024

1.2.34 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

CONCEPTO No. 20241100019231 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
	SUBTEMA	Tratamiento contable de ajuste por diferencia en cambio de donaciones condicionadas.

Doctora
 MARICELA PATIÑO CHÍA
 Contadora
 Fondo Nacional de Vivienda
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010022442 del 23 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de absolver consultas sobre la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se formula la siguiente inquietud, a efectos de obtener los lineamientos necesarios para el correcto manejo de la información contable en nuestra entidad.

1. Antecedentes:

El Fondo Nacional de Vivienda - FONVIVIENDA registra en sus estados financieros pasivos diferidos relacionados con cuatro donaciones condicionadas, así:

(...)

Estas transferencias (donaciones) están sometidas a estipulaciones, por lo anterior, una vez analizadas las cláusulas del convenio se evalúo el tipo de estipulación y corresponden a una condición por lo que implica la devolución de los recursos a las Entidades Donantes (Banco Mundial, Corea, Unión Europea, International Bank Reconstruction Development)

en caso de incumplimiento; por esta razón, en su medición inicial se registraron como pasivos diferidos, así:

Aplicando la norma, capítulo V. Otras normas. 1. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera. Numeral 1.1.1. reconocimiento inicial:

(...)

Para la medición posterior: conforme al numeral 1.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio, (...)

Al evaluar este hecho económico se concluyó que, las cuentas afectadas (572080-299002001), son partidas monetarias en razón a que se mantienen en efectivo y por tanto el efecto de la diferencia en cambio sería nulo en el resultado, así:

1) El efectivo (registrado en la cuenta 572080) corresponde a una partida monetaria sujeta a diferencia en cambio; los recursos de las donaciones se encuentran depositadas en las cuentas bancarias del Banco de la República.

2) El pasivo diferido (registrado en la cuenta 299002001) tiene el carácter de partida monetaria, en razón a lo descrito en el párrafo anterior.

2. Consulta:

FONVIVIENDA maneja operaciones con la Tesorería centralizada – Dirección del Tesoro Nacional-, en ese sentido:

1. ¿La cuenta contable 572080 se debería afectar para reconocer el efecto de la diferencia en cambio, sea un aumento o disminución en el pasivo, toda vez, que estas cuentas son recíprocas con el Tesoro Nacional?

2. ¿Cuál sería la dinámica contable para el hecho económico descrito?”.

En comunicación telefónica del 15 de mayo de 2024, la doctora Maricela Patiño Chía indica que los recursos recibidos a través de las donaciones mencionadas en la consulta se incorporan al Presupuesto General de la Nación y hacen parte del presupuesto que es asignado a Fonvivienda. También señala que los recursos se reciben y entregan en dólares a través de una cuenta del Banco de la República.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“1. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

(...)

1.1. Transacciones en moneda extranjera

(...)

1.1.2. 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.

(...)

6. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor de mercado o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera considera como partidas monetarias a los pasivos que la entidad deba pagar mediante una cantidad fija de efectivo, que para el caso consultado correspondería al pasivo diferido que surge por el reconocimiento de las transferencias condicionadas recibidas de los organismos internacionales.

La mencionada Norma señala que en el caso de las transacciones en moneda extranjera la diferencia en cambio se calculará realizando la reexpresión de los valores de las partidas monetarias a la tasa de cambio en la fecha del cierre, la cual puede generar un aumento o disminución en el saldo de la partida monetaria.

Por lo anterior, Fonvivienda registrará los mayores valores obtenidos por la diferencia en cambio debitando la subcuenta 580390-Otros ajustes por diferencia en cambio de la

cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, y los menores valores generados por la diferencia en cambio los registrará acreditando la subcuenta 480690-Otros ajustes por diferencia en cambio de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO. En cualquiera de los casos, la contrapartida para registrar los valores generados por la diferencia en cambio será la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100021751 del 24-06-2024

20241100025171 del 31-07-2024

20241100027031 del 12-08-2024

1.2.35 RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

CONCEPTO No. 20241100007501 DEL 04-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones.
	SUBTEMA	Reconocimiento inicial de la provisión por retroactivo pensional en el Fondo de pensiones de Vejez.

Doctora
 OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Contadora
 Colpensiones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010011752 del 27 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se realiza la siguiente consulta:

“Con el fin de dar cumplimiento a lo establecido en la Resolución 342 y 343 Colpensiones entre otras actividades ha adelantado el cálculo de la provisión de retroactivos pensionales, de acuerdo con el numeral 5. ‘Adicionalmente, se reconocerán como provisiones en el Fondo de pensiones de vejez, las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen el reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión. Las provisiones se medirán, como mínimo una vez en el periodo contable, por la mejor estimación del valor que se espera pagar por retroactivo a la fecha de medición y afectarán el gasto en el resultado del periodo’, Teniendo en cuenta lo anterior de manera atenta solicitamos informar a Colpensiones cuál sería el procedimiento para el primer registro de la provisión y así poder darle una correcta aplicación a las citadas Resoluciones”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

3. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

(...)

3.3. Reconocimiento y medición de provisiones relacionadas con obligaciones pensionales

(...)

6. Adicionalmente, se reconocerán como provisiones en el Fondo de pensiones de vejez, las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión. Las provisiones se medirán, como mínimo una vez en el periodo contable, por la mejor estimación del valor que se espera pagar por retroactivo a la fecha de medición y afectarán el gasto en el resultado del periodo.

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los

adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre” (Subrayados fuera de texto).

Adicionalmente, el párrafo del artículo 2 de la Resolución 342 de 2022 señala:

“La modificación a la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, realizada mediante la presente Resolución, aplicará de manera prospectiva a partir del 1º de enero de 2024. Por lo tanto, los saldos a 31 de diciembre de 2023 no serán objeto de reexpresión para la presentación de los estados financieros de los fondos de vejez, invalidez y sobrevivientes, administrados por Colpensiones.

En todo caso, se revelará en las notas a los estados financieros el impacto que la modificación a la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones tuvo sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de los fondos de vejez, invalidez y sobrevivientes, administrados por Colpensiones”

Al respecto, se resalta que la referida Resolución no precisó si el cambio de política afectaría la cuenta de resultados de ejercicios anteriores.

CONCLUSIÓN

De la normativa contable expuesta y en atención a la solicitud de Colpensiones, se concluye que las modificaciones realizadas a la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, realizadas mediante la Resolución 342 de 2022, deben tratarse como un cambio en la política contable originado en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este sentido, el cambio de política contable debe realizarse conforme a lo que indique la CGN.

Uno de los cambios en política contable se relaciona con el reconocimiento inicial, en el Fondo de pensiones de vejez, de la provisión que se origine por las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión.

En virtud de lo anterior, se precisa que la aplicación inicial del cambio de política contable relacionado con dicha provisión afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, las mediciones posteriores de la provisión se ajustarán afectando el gasto en el resultado del período, tal como lo señala la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones.

CONCEPTO No. 20241100020621 DEL 13-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones
	SUBTEMA	Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a los subsidios de aportes pensionales (régimen subsidiado). Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a recursos del Sistema General de Participaciones, artículo 53 de la Ley 715 de 2001. Revisión de la Norma para el manejo de las daciones en pago que fueron recibidas por Colpensiones como pago de aportes pensionales de entidades liquidadas. Unificación del resultado de ejercicios anteriores reclasificando el saldo de la cuenta 310506 Capital fiscal a la cuenta 310901 Utilidades o excedentes acumulados de los Fondos de Pensiones de Vejez, Invalidez y Sobrevivientes.

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Contadora
 Colpensiones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010025112 del 08 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación solicita concepto contable sobre los siguientes temas:

“1. Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a los subsidios de aportes pensionales (régimen subsidiado).

Actualmente, en cumplimiento de Resolución No. 343 del 23 de diciembre de 2022 se contabilizan en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a recursos del Sistema General de Participaciones, artículo 53 de la Ley 715 de 2001.

Actualmente, en cumplimiento de Resolución No. 343 del 23 de diciembre de 2022 se contabilizan en la subcuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

3. En relación con la norma para el manejo de las daciones en pago que fueron recibidas por Colpensiones como pago de aportes pensionales de entidades liquidadas, se solicita la revisión de la misma toda vez que de acuerdo con la Resolución 342 de 2022, su manejo contable debe realizarse como inventarios y utilizando la cuenta costo de ventas entre otros.

Es importante aclarar que el Decreto No.352 de 2017 del Ministerio de Trabajo es el que regula el 'procedimiento para la administración, liquidación y venta de bienes entregados en dación en pago por aportes en mora a las administradoras del Sistema General de Pensiones'.

Actualmente, en cumplimiento de la Resolución No. 343 del 23 de diciembre de 2022 se contabilizan en la subcuenta 240720 Recaudos por clasificar.

4. Unificación del resultado de ejercicios anteriores reclasificando el saldo de la cuenta 310506 Capital fiscal a la cuenta 310901 Utilidades o excedentes acumulados de los Fondos de Pensiones de Vejez, Invalidez y Sobrevivientes”.

CONSIDERACIONES

El artículo 25 de la Ley 100 de 1993 por la cual se crea el sistema de seguridad social integral, establece: “Créase el Fondo de Solidaridad Pensional, como una cuenta especial de la Nación sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, cuyos recursos serán administrados en fiducia por las sociedades fiduciarias de naturaleza pública, y preferencialmente por las sociedades fiduciarias del sector social solidario, o por las administradoras de fondos de pensiones y/o cesantía del sector social solidario, las cuales quedan autorizadas para tal efecto por virtud de la presente ley” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el literal c) del numeral 1 del artículo 27 de la Ley 100 de 1993 indica que hacen parte de las fuentes de recursos del Fondo de Solidaridad Pensional “c) Las donaciones que reciba, los rendimientos financieros de sus recursos, y en general los demás recursos que reciba a cualquier título” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el artículo 53, Transferencias de los recursos, de la Ley 715 de 2001 señala:

“La apropiación de los recursos del Sistema General de Participaciones para salud se hará sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la Ley de Presupuesto.

(...)

Los giros correspondientes a los aportes patronales se harán directamente a la entidad u organismo que administra las pensiones, cesantías, salud y riesgos profesionales del sector salud de las entidades territoriales, en la forma y oportunidad que señale el reglamento” (subrayado fuera de texto).

El artículo 2.2.3.4.2., Administración de los bienes asignados en dación en pago a las entidades administradoras de pensiones, del Decreto 352 de 2017 establece que “Las administradoras de pensiones deberán realizar todas las actividades inherentes a la administración, custodia y enajenación de los bienes recibidos en dación en pago a partir del momento de su recepción. Las administradoras podrán entregar en consignación a un tercero especializado en el tema, los bienes muebles o inmuebles recibidos en dación en pago” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 2.2.3.4.5., Imputación de aportes, del Decreto 352 de 2017 indica que “El valor a imputar en la historia laboral de los afiliados corresponderá en todo caso al valor efectivamente recibido de la liquidación de los activos por la administradora de pensiones” (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, actualizado con la Resolución 211 de 2021, define:

“6.1.2 Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

(...)

6.1.3. Patrimonio

72. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal.

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

(...)

1.4. Medición posterior

12. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas.

1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado

13. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valor de mercado aumentarán o disminuirán el valor de la inversión afectando el resultado del periodo.

(...)

9. INVENTARIOS

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

3. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

(...)

3.4. Reconocimiento de otros ingresos y gastos

(...)

8. Los bienes recibidos en dación de pago se reconocerán como un inventario y se medirán por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el valor pactado. La diferencia entre el valor del bien recibido en dación de pago y la cuenta por cobrar por cotizaciones reconocida por el fondo afectará el ingreso o gasto en el resultado del periodo” (subrayado fuera de texto).

El parágrafo del artículo 6 de la Resolución No. 343 del 23 de diciembre de 2022 establece:

“El 1º de enero de 2024, los saldos registrados por los fondos de pensiones administrados por Colpensiones en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, salvo los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, los cuales se reclasificarán a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, los saldos registrados en la subcuenta 310602-Recaudos de cotizaciones en proceso de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Finalmente, los saldos registrados en la subcuenta 310603-Cotizaciones por devolver a terceros de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240730-Cotizaciones recibidas por

Colpensiones pendientes de devolver o transferir a terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS” (subrayado fuera de texto)

De otra parte, en el concepto No. 20231110032241 del 19 de octubre de 2023, se concluye que:

“7. Tratamiento contable de los rendimientos y de las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión.

De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo del artículo 6 de la Resolución 343 de 2022, si los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones están relacionados con los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, el valor de estos se registrará afectando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

8. Tratamiento contable de los recursos correspondientes a la Ley 715 de 2001

De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo del artículo 6 de la Resolución 343 de 2022, los saldos registrados en la subcuenta 310602-Recaudos de cotizaciones en proceso de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Lo anterior, teniendo en cuenta que los recursos descritos en su comunicación se encuentran en proceso de conciliación para definir si deben ser devueltos a las ESE más los rendimientos o si realiza la aplicación del recaudo. En este sentido, los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con los recursos que se encuentran en proceso de conciliación, se registrarán afectando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto se defina si se deben devolver a las ESE o si se realiza la aplicación del recaudo”.

CONCLUSIONES

Con base en la normativa expuesta y en atención a su solicitud, procedemos a dar respuesta a las inquietudes, en el orden en que fueron planteadas:

1. Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a los subsidios de aportes pensionales (régimen subsidiado).

Por disposición legal, los rendimientos financieros y los demás recursos que reciba a cualquier título hacen parte de los recursos del Fondo de Solidaridad Pensional y, en

consecuencia, estos no cumplen la definición de ingreso para Colpensiones toda vez que no aumentan su patrimonio. En su lugar, los recursos invertidos y sus variaciones son una obligación presente de origen legal de la cual Colpensiones tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de tales recursos dado que estos son recibidos en administración. Por tanto, las variaciones del valor de mercado que provienen de las inversiones realizadas con recursos del Fondo de Solidaridad Pensional (régimen subsidiado) se registran como un mayor o menor valor de la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y no como ingreso o gasto como lo señala el numeral 1.4.1 de la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez que hace parte de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Lo anterior, con independencia de que Colpensiones en su calidad de administrador invierta dichos recursos en la modalidad de Fiducia de Inversión. Por tanto, se reitera la respuesta 7 del concepto No. 20231110032241 del 19 de octubre de 2023.

2. Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a recursos del Sistema General de Participaciones, artículo 53 de la Ley 715 de 2001.

Las variaciones del valor de mercado que provienen de las inversiones realizadas con recursos del Sistema General de Participaciones se registran como un mayor o menor de la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y no como ingreso o gasto como lo señala el numeral 1.4.1 de la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez. Lo anterior, teniendo en cuenta que tales recursos corresponden a una obligación de origen legal que debe ser aplicado a la cotización o devolverse al transferidor y, en consecuencia, estos no cumplen la definición de ingreso para Colpensiones toda vez que no aumentan su patrimonio. Lo anterior, con independencia de que Colpensiones realice inversiones con tales recursos. Por tanto, se reitera la respuesta 8 concepto No. 20231110032241 del 19 de octubre de 2023.

3. Revisión de la Norma para el manejo de las daciones en pago que fueron recibidas por Colpensiones como pago de aportes pensionales de entidades liquidadas.

El reconocimiento, medición y revelación de bienes en dación de pago se encuentra en estudio por parte de la CGN. Mientras se define un tratamiento contable particular, los bienes recibidos en dación de pago se reconocerán como un inventario y se medirán por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el valor pactado. Cuando se realice la venta del bien recibido en dación de pago, Colpensiones debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor correspondiente a la venta, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el valor en libros del inventario. La diferencia se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no

financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

4. Unificación del resultado de ejercicios anteriores reclasificando el saldo de la cuenta 310506-Capital fiscal a la cuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de los Fondos de Pensiones de Vejez, Invalidez y Sobrevivientes.

Siendo consistentes con lo definido en el párrafo del artículo 6 de la Resolución No. 343 de 2022, se permite la reclasificación del saldo de la subcuenta 310506-Capital fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL a la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, dado que los Fondos de Pensiones de Vejez, Invalidez y Sobrevivientes no se crearon con un aporte de capital, sino que corresponden a una administración de recursos.

CONCEPTO No. 20241100030381 DEL 10-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación en pago.

Doctora
 OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Contador
 Colpensiones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010038302 del 25 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de dar cumplimiento a lo establecido en la Resolución 342 y 343 y el concepto emitido CGN 20241100020621 del 13 de junio de 2024 en relación con la norma para el manejo de las daciones en pago que fueron recibidas por Colpensiones como pago de aportes pensionales de entidades liquidadas, se solicita la revisión del concepto para su aplicación mientras se define un tratamiento contable particular por parte de la CGN, toda vez que no podría darse aplicación en su totalidad cuando se realice la venta del bien recibido en dación de pago, Colpensiones debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor correspondiente a la venta, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el valor en libros del inventario. La diferencia se registrará debitando la subcuenta 589019 Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Y el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación Radicado CGN N° 20202000038091 de fecha: 21-07-2020.

(...)

Teniendo en cuenta que son daciones en pago recibidas por Colpensiones como pago de aportes pensionales de entidades liquidadas, su manejo contable debería ser similar al registro de las cotizaciones, solo que en el caso de las daciones en pago en principio se reciben bienes.

De acuerdo a lo anterior cuando se realice la venta la diferencia no se podrá registrar debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, toda vez que al tratarse de recaudo debería afectar la cuenta 240720 - Recaudos por clasificar-Daciones en Pago, porque al hacer los registros en el gasto o en el ingreso la cuenta de recaudo queda de naturaleza contraria como se evidencia en el ejemplo relacionado, razón por la cual solicitamos la revisión del concepto con Radicado CGN: 20241100020621 Fecha: 13-06-2024”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

3. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

(...)

3.1. Reconocimiento y medición de derechos

2. Los derechos sobre los recursos que tienen por finalidad atender el pago de obligaciones pensionales se reconocerán afectando el ingreso en el resultado del periodo de cada uno de los fondos. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales y cuotas partes de pensiones, entre otros.

3. Los derechos sobre los recursos se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden derechos a favor de cada uno de los fondos, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme.

3.4. Reconocimiento de otros ingresos y gastos

(...)

8. Los bienes recibidos en dación de pago se reconocerán como un inventario y se medirán por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el valor pactado. La diferencia entre el valor del bien recibido en dación de pago y la cuenta por cobrar por cotizaciones reconocida por el fondo afectará el ingreso o gasto en el resultado del periodo” (subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Inicialmente, en la contabilidad de cada uno de los fondos administrados por Colpensiones se deberá reconocer los ingresos y los derechos de cobro por concepto de recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida debitando la subcuenta 132509-Cotizaciones de la cuenta 1325-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES y acreditando la subcuenta 411701-Cotizaciones de la cuenta 4117- RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES.

Posteriormente, cuando la administradora efectúe las gestiones de cobro y reciba un bien en dación en pago, reconocerá el bien como un inventario en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el valor de mercado o en ausencia de este por el valor pactado, y dará de baja la cuenta por cobrar debitando la subcuenta 138611-Recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 132509-Cotizaciones la cuenta 1325-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES, por su valor en libros. La diferencia que se presente se registrará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO.

Cuando se realice la venta del bien recibido en dación en pago, se debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por

el valor correspondiente a la venta, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el valor en libros del inventario. La diferencia se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando se efectúe el recaudo de los recursos por la venta, se reconocerá la entrada de efectivo debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 240730-Cotizaciones recibidas por Colpensiones pendientes de devolver o transferir a terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, cuando uno de los fondos recaude los recursos por derechos reconocidos en los otros fondos.

Al respecto, es importante indicar que la subcuenta 240730-Cotizaciones recibidas por Colpensiones pendientes de devolver o transferir a terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS se utiliza para el registro únicamente de recursos recaudados en efectivo.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100020991 del 18-06-2024

1.2.36 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.37 COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.38 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS
CONCEPTO No. 20241100004271 DEL 21-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Clasificación de inversión mantenida con fines de negociación.

Doctor
 GEOVANNY VILLADA ZAPATA
 Jefe de contabilidad
 Universidad Tecnológica de Pereira
 Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010001652 del 12 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) actualmente tenemos una diferencia en el registro contable entre las entidades encaminado a su liquidez, pues, mientras que la UTP registra la inversión como Corriente FINDETER lo tiene registrado como No Corriente, según diversas reuniones sostenidas entre las partes, ambas lo están haciendo bajo los lineamientos emitidos por la CGN según la intención que tiene tanto el emisor como el tenedor de los títulos.

Las condiciones del título son las siguientes:

Tipo de título	Valor	Tipo Tasa Referencia	Periodicidad	Modalidad	Spread Cupón	Fecha Emisión	Fecha Vencimiento
CDT	3,000,000,000	IBR	M	V	3.3500 %	23/05/2023	23/05/2025
CDT	3,000,000,000	IBR	M	V	3.5000 %	31/05/2023	31/05/2025

La intención del título según la figura de los participantes es:

Figura	Intención
Tenedor	Negociable
Emisor	Hasta el Vencimiento

(...)

Con base a lo anterior y a la intención que tiene cada entidad, es que la inversión la UTP la clasificó como corriente toda vez que la intención emitida directamente por la administración de la institución es que sea disponible para la venta y pueda ser negociada en cualquier momento en que obtenga una oferta razonable o requiera liquidez, entretanto, FINDETER tiene como intención que la inversión se mantenga hasta su vencimiento y no tiene la intención de pagarla antes, por lo cual la clasifica como No Corriente, esto ha generado que se cree una diferencia de liquidez en el reporte de Operaciones Recíprocas, pero cada entidad expuso los argumentos para su registro contable y encontramos que cada entidad acorde a la intención que tiene con la inversión tiene su registro contable acorde a lo establecido en las normas para Entidades del Gobierno.

Por lo anterior requerimos su ayuda para que nos oriente sobre el registro contable de la inversión por cada entidad, si estamos haciéndolo bien o debemos realizar alguna corrección”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. La entidad clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, en su ciclo normal de operación (este último es el tiempo que la entidad tarda en transformar entradas de recursos en salidas); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo como de uso restringido únicamente cuando los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.

18. La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

(...)

1.3.2.2.2. Pasivos corrientes y no corrientes

20. La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando: a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga derecho a aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

21. La entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, la Universidad Tecnológica de Pereira clasificará la inversión en los CDT como corriente, cuando mantenga el activo principalmente con fines de negociación, condición que se cumple para los bienes objeto de su consulta. Lo anterior, con independencia de la diferencia que se pueda presentar en la clasificación del pasivo a largo plazo por parte del emisor de los CDT en su información financiera.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100003221 del 09-02-2024
20241100011061 del 22-03-2024
20241100025171 del 31-07-2024
20241100029881 del 04-09-2024
20241100031361 del 19-09-2024
20241100041321 del 18-12-2024
20241100041581 del 20-12-2024

1.2.39 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.40 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100031361 del 19-09-2024

1.2.41 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

CONCEPTO No. 20241100000301 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Responsabilidad del representante legal o máxima instancia administrativa de la entidad de formalizar las políticas contables de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Doctor
 CARLOS ANDRÉS DUQUE COLORADO
 Profesional Especializado
 Dirección Financiera
 Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056982 del 12 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta si la responsabilidad de redactar, implementar o levantar las políticas contables de la entidad es del Contador, o es responsabilidad es de cada área, por ser ellas la que tienen el conocimiento de sus procesos.

CONSIDERACIONES

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 180 de 2023, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.
2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.
3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.
4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.
5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.
6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.
7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos

iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“1. ASPECTOS GENERALES

A continuación, se exponen los aspectos conceptuales básicos (definición, objetivos, evaluación y riesgos) relacionados con el control interno contable.

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.

El numeral 3.2.4. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, señala que las entidades deben contar con un manual de políticas contables acorde con el marco normativo que les sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública; y adicionalmente, señala que las entidades deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollarán las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Respecto al responsable de la formalización de las políticas contables, el numeral 2.1.1. del Procedimiento en mención, señala que las mismas se deben formalizar mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

En este sentido, es preciso señalar que para la elaboración de las políticas contables, el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad, además de asignar las responsabilidades y compromisos a quienes desarrollan las actividades contables, deberán tener una visión sistémica de la contabilidad, la cual exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable.

De allí la necesidad de adoptar, de igual forma, políticas de operación que faciliten la ejecución del proceso contable para asegurar el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

CONCEPTO No. 20241100013151 DEL 19-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Contenido de los manuales de políticas contables.

Doctora
 NATALIA VIRGINIA REINA CUERVO
 Profesional Apoyo
 Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010014562 del 12 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía - CORPORINOQUIA atendiendo las observaciones de la Contraloría General de la República y dentro del proceso de actualización del Manual de Políticas Contables de acuerdo a la Resolución 285 del 2023 que establece las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contrató a una empresa consultora para este fin.

La Corporación solicitó a la firma consultora tener en cuenta adaptar el Manual a las Políticas de operación e incluir parte de la doctrina contable sobre situaciones específicas que no están contempladas en la Resolución 285 del 2023 como por ejemplo las ineficacias o pérdidas de fuerza ejecutoria que en esta se maneja, entre otros.

En el documento allegado por la consultoría observamos que gran parte de la información es copia fiel de la resolución mencionada anteriormente, es decir, no se tuvo en cuenta los requerimientos de la Corporación.

Por lo anterior, solicitamos por parte de la CGN un concepto o guía de cómo se debería estructurar un Manual de Políticas Contables”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco

Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Si bien la mayoría de las políticas contables se encuentran definidas en el Marco Normativo, existen casos específicos o materias que particularmente no se encuentran reguladas por la Contaduría General de la Nación, que requieren que la entidad defina la aplicación de políticas contables conforme a los juicios profesionales y considerando la naturaleza y desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Sobre el particular, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que las entidades deben contar con manuales de políticas contables, procedimientos y funciones en procura de lograr una información financiera que cumpla

con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido, es preciso señalar que la CGN no establece la forma concreta cómo deben estructurarse los manuales de políticas contables, los de procedimientos, operativos, ni los de funciones; ni tampoco señala una guía para la creación o actualización de los mismos. No obstante, sí señala que la entidad debe establecer sus políticas contables a partir del marco normativo que la rige; y que deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan sus actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

De acuerdo con lo anterior, en los manuales de políticas contables se deben establecer diversos asuntos relativos al reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros, como por ejemplo: la relevancia o materialidad para incorporar bienes como activos; la materialidad para el deterioro de activos generadores o no generadores de efectivo; la materialidad para uniformar políticas en inversiones en controladas, asociadas, negocios conjuntos y en consolidación; el orden de las partidas o agrupaciones de partidas en los estados financieros; la presentación de información por segmentos; o definir, por ejemplo, que el Estado de flujos de efectivo se elaborará por el método indirecto en lugar de hacerlo por el método directo; o que el cálculo del deterioro se realizará de forma individual; entre otros asuntos, siempre atendiendo a la naturaleza y funciones de la entidad.

Ahora bien, las entidades también pueden formalizar documentos o manuales donde se señalen asuntos relativos a las estimaciones contables; a los procedimientos contables y operativos, y se asignen funciones a quienes ejecutan el proceso contable.

De igual forma, pueden establecer en un solo manual las políticas contables, las estimaciones contables y los asuntos de carácter operativo relativos al proceso contable, donde además de las políticas contables, se establezcan: i) las estimaciones, como los años de vida útil que se definen para estimar la depreciación de las propiedades, planta y equipo, el método de depreciación (método de línea recta, el método de la suma de los dígitos de los años, entre otros), la tasa de interés efectiva con la que se calculan los futuros flujos de efectivo para los instrumentos financieros; ii) los asuntos de carácter procedimental u operativo, como el método o el procedimiento para la estimación del deterioro, los casos que darán lugar a la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, u otros activos, y la forma en que se realizará el flujo de información entre las dependencias de la entidad hacia el área financiera; y iii) los responsables, como por ejemplo, quiénes ordenarán la realización de la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros; en cuyo caso, por ejemplo, su denominación corresponderá a manual de políticas contables, procedimientos y estimaciones.

Así las cosas, se precisa que es potestativo de las entidades definir si dentro de sus manuales se extractarán o no acápite del Marco Normativo aplicable a la misma, pero

teniendo en cuenta que sus manuales no pueden contener únicamente dichos extractos normativos; máxime si la entidad adopta un solo manual que contenga las políticas contables, las estimaciones contables, los procedimientos y las funciones.

CONCEPTO No. 20241100017701 DEL 27-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de recursos entregados en administración pendientes de reintegro, por los cuales se ha iniciado proceso judicial de cobro.

Doctora
 MIRELLA SANDRA CAMELO QUIMBAYO
 Asesor II - Líder ETG Financiera (E)
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010022942 del 25 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Adaptación y el Departamento de Antioquia, han venido presentando diferencias en operaciones recíprocas relacionadas con la partida conciliatoria por valor de \$ 102.147.427.

La diferencia corresponde al saldo del convenio Nro. 091 de 2012 (2012-CF-26-008) celebrado entre el Fondo Adaptación y el Departamento de Antioquia cuyo objeto era: (...).

Por lo anterior, el Fondo Adaptación, registró el valor de los recursos entregados al Departamento de Antioquia en la cuenta 190801 (Recursos entregados en Administración), no obstante, el Departamento de Antioquia NO lo tiene reconocido en la cuenta correlativa 290201 (Recursos recibidos en Administración). Esta entidad informó que al validar la información reportada por el Departamento de Antioquia como Operaciones Recíprocas de los años 2012 al 2015, se evidenció que fue registrado el valor

recibido en la cuenta 442802 (Ingreso como transferencia para proyectos de inversión). Por esta razón la entrada en vigencia 2018 de las NICSP no se tuvo en cuenta como recursos recibidos en administración.

El Fondo Adaptación, tiene el saldo del convenio \$102.147.427 en la cuenta 190801 (Recursos entregados en Administración), dado que a la fecha no se ha recibido el reintegro de los mismos.

Adicionalmente el Fondo Adaptación instauró demanda en contra del Departamento de Antioquia, por lo que, en aplicación al procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, tiene registrado el valor de la demanda en la cuenta 8.1.20.04.001 Litigios y Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos y su contrapartida 8.9.05.06.001 Saldo Reporte Generador de información.

A su vez el Departamento de Antioquia ha informado que ellos en la actualidad tienen el saldo registrado en la cuenta provisiones 270103 (Litigios y demandas administrativos) que no es recíproca, el valor registrado incluye el valor del saldo del convenio.

Por lo anterior, se solicita concepto donde se indique:

1. Si el Fondo Adaptación toda vez que no se ha liquidado el convenio Nro. 091 de 2012, del cual hay un saldo pendiente de reintegrar por parte del Departamento de Antioquia, debe continuar registrando y reportando en operaciones recíprocas, el saldo del mismo, esto es, registro en la cuenta 190801 (Recursos entregados en Administración) por valor saldo del convenio \$102.147.427. Y en consecuencia el Departamento de Antioquia debe registrar y reportar la operación recíproca en la cuenta 290201 (Recursos recibidos en Administración).

En caso que la respuesta no sea afirmativa, que registros contables aplicarían”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 116 de 2017 y modificado por las resoluciones 080 de 2021, 238 de 2021, 064 de 2022 y 421 de 2023, señala:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

(...)

2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

(...)

Para las obligaciones reconocidas por la entidad sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando se inician procesos judiciales sobre derechos que se encuentran reconocidos en la información financiera de la entidad, los valores de las pretensiones económicas del proceso judicial no se deben registrar nuevamente, sino que la entidad demandante mantendrá los derechos reconocidos en la subcuenta y cuenta que corresponda. En el caso consultado, y dado que la entidad definió que la entrega de los recursos se realizó bajo la figura de recursos entregados en administración, deberá mantenerlos registrados en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

De acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, será hasta cuando sea efectiva la restitución de los recursos, que el Fondo Adaptación debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Dado que en la comunicación indica que actualmente el Fondo Adaptación registró el inicio del proceso judicial en cuentas de orden, y teniendo en cuenta lo antes mencionado, deberá eliminar los valores consignados en dichas cuentas, para lo cual debitará la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta 812004-Administrativas de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Respecto al Departamento de Antioquia, partiendo de la definición realizada por el Fondo Adaptación a la figura bajo la cual se entregaron los recursos, el Departamento en aplicación del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno debe mantener registrados los recursos recibidos en administración y pendientes de reintegrar en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, hasta tanto sea efectiva la entrega al Fondo Adaptación.

Por lo anterior, y de acuerdo con la información señalada en la consulta, dado que el Departamento no realizó el registro adecuado para el reconocimiento de los recursos recibidos en administración, se encuentra ante un error de periodos anteriores, por lo que debe corregir este error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando las respectivas subcuentas y cuentas a que haya lugar. Para el caso puntual deberá debitar la subcuenta 270103-Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditar la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

CONCEPTO No. 20241100020841 DEL 17-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos recibidos en administración en el Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Seguridad Vial y reporte de operaciones recíprocas.

Doctor
 ANDRÉS ENRIQUE RODRÍGUEZ ARÉVALO
 Representante Legal
 Fiduciaria Agraria S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010028402 del 28 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con la ley 1702 de 2013, se establece que los recursos del Fondo Nacional de Seguridad Vial serán administrados por una Sociedad Fiduciaria a través de un Patrimonio Autónomo. El 15 de diciembre de 2022 se firmó el contrato fiduciario ANSV-076 -2022 entre el Agencia de Seguridad Vial y esta Sociedad Fiduciaria, el cual en su cláusula Sexta señala:

‘(...) 1. BIENES FIDEICOMITIDOS. EL FIDEICOMITENTE se obliga a transferir a LA FIDUCIARIA a título de aporte fiduciario el saldo que a la fecha de cierre del negocio el Patrimonio Autónomo administrado por la Sociedad Fiduciaria Colpatria S.A, en virtud del Contrato de Fiducia Mercantil 043 de 2018, se defina en el acta y anexos de cierre.

2. RECURSOS DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO. De acuerdo con lo prescrito en los artículos 7° y 20° de la Ley 1702 de 2013, modificado este último por el artículo 30° de la Ley 1753 de 2015, los recursos del Patrimonio Autónomo, además de los bienes fideicomitidos, serán los siguientes:

- a. Los recursos que componen el Fondo Nacional de Seguridad Vial, correspondientes al tres por ciento (3%) de las primas que recauden las compañías aseguradoras que operen el seguro obligatorio de daños corporales causados a las personas en accidentes de tránsito – SOAT.
- b. Los recursos provenientes de las tasas y tarifas por servicios que presten los organismos de apoyo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20° de la Ley 1702 de 2013.
- c. Los rendimientos financieros y demás recursos que reciba en desarrollo de su objeto. (...)'

Bajo esta línea, la sociedad fiduciaria como administradora del patrimonio autónomo registró en los estados financiero los bienes fideicomitidos, recursos recibidos de la Sociedad Fiduciaria Colpatria S.A (Cláusula sexta numeral 1) en la cuenta 3105 CAPITAL SOCIAL y en la cuenta de 4808 OTROS INGRESOS los recursos del Patrimonio Autónomo (Cláusula sexta numeral 2) separado por cada una de las fuentes a nivel de movimiento.

Ahora bien, los pagos realizados en virtud del objeto contractual se reconocen dentro de las cuentas del gasto de acuerdo con la operación realizada, permitiendo así un control detallado de los pagos para cada uno de los terceros. Igualmente es de anotar que la Sociedad Fiduciaria tiene la obligación formal de retener y declarar los impuestos correspondientes a cada pago bajo el Nit de los Patrimonios Autónomos (Art. 102 del Estatuto Tributario), así mismo, certificar de manera anual dichas retenciones a cada tercero y reportar dentro del formato de Información Exógena la base y retención practicada.

El tratamiento contable antes mencionado funciona así para todos los negocios fiduciarios administrados que corresponden a un Fondo de la Nación, dando cumplimiento así a la Resolución 156 de 2018 artículo 2 que modifica el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007

‘Ámbito de aplicación: El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por: (...) 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;(...)'.

Lo anterior alienado también a lo establecido por la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia con relación al registro de los Bienes Fideicomitidos establecidos en el contrato fiduciario y la contabilidad de los patrimonios autónomos, aunado a lo anterior, es importante mencionar que en la modalidad de Fiducia Mercantil los bienes transferidos salen de la propiedad del fideicomitente y constituyen el Patrimonio Autónomo para cumplir la finalidad contemplada en el contrato.

Así las cosas, la sociedad fiduciaria como administradora del Patrimonio Autónomo, cumple con el deber de transmisión vía CHIP a la Contaduría General de la Nación identificando

los ingresos y gastos asociados a la administración del negocio y el reporte de operaciones recíprocas de entidades que cuenta con código de consolidación, lo anterior sin perjuicio de que el ordenador del gasto es la Agencia de Seguridad Vial tal como lo menciona la Ley ibidem.

Consulta:

En virtud de lo expuesto anteriormente, tomando como base el objeto contractual, la norma que crea el Patrimonio Autónomo para la administración del Fondo indicado, las resoluciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y por ende las transmisiones realizadas bajo el código CHIP que identifica el negocio fiduciario requerimos conocer si el tratamiento contable descrito en el cuerpo de la consulta cumple con las normas y estándares definidos por la Entidad que Usted representa”.

CONSIDERACIONES

La Resolución CGN No. 195 de 2021, señala:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“4. **POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES**

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR,

14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232- Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y

acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, (...).

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

5.FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

La CGN emitió el concepto con radicado CGN 20231120026641 del 29 de septiembre de 2023, dirigido al doctor Carlos Fredy Carmona Ramírez, Secretario General de la Agencia Nacional de Seguridad Vial, y en sus conclusiones indica:

“(...) la Agencia Nacional de Seguridad Vial como entidad sujeta a lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno deberá integrar a su información financiera los hechos económicos del Fondo Nacional de Seguridad Vial. Para ello deberá dar aplicación, en la contabilidad del Fondo, al Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen por la entrega y recaudo de los recursos por parte del patrimonio autónomo; el cual, al ser constituido en virtud de una disposición legal y estar a cargo de una entidad pública, se considera como una entidad contable pública independiente que aplica el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le ha sido asignado por la CGN.

(...)

Por lo tanto, para el reconocimiento contable de los recursos y hechos económicos del Fondo, la ANSV deberá atender en la contabilidad del Fondo los lineamientos del numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del procedimiento (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una ley, como es el caso del Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Seguridad Vial, por lo que, este patrimonio se tratará como una entidad contable pública independiente que reporta información financiera a la CGN.

Como se indicó en el concepto con radicado CGN 20231120026641 del 29 de septiembre de 2023, le corresponde a la Agencia Nacional de Seguridad Vial incorporar en su información financiera los hechos económicos del Fondo Nacional de Seguridad Vial, y dado que los recursos del Fondo son entregados en administración al Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Seguridad Vial, para el tratamiento contable de estos recursos se dará aplicación al numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual, se realizarán los siguientes registros en la contabilidad del patrimonio autónomo:

- Recepción de los recursos en el patrimonio autónomo

Cuando el patrimonio autónomo reciba los recursos que son del Fondo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cabe aclarar que, si los recursos recibidos en administración por el patrimonio autónomo son invertidos en fondos de inversión colectiva o cualquier otro mecanismo aprobado por el fideicomitente o el comité fiduciario, se deberá efectuar la reclasificación de los recursos debitando la subcuenta y cuenta que corresponda al tipo de inversión realizada y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución y pagos de los recursos entregados al patrimonio autónomo

De lo mencionado en la comunicación se interpreta que es el patrimonio autónomo es el encargado de realizar las actividades de ejecución de los recursos del Fondo, y es el responsable de efectuar la contratación y pagos de terceros, así como lo referente a las retenciones y declaraciones de los impuestos correspondientes por las contrataciones realizadas, por lo cual es a quien le corresponde reconocer las obligaciones que adquiera con estos terceros.

Para ello, cuando surja la obligación del patrimonio autónomo de reconocer los valores que correspondan a impuestos, en su condición de agente retenedor, deberá registrar

estos valores debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase contable 2-PASIVOS.

Cuando se efectúe el pago de los impuestos, el patrimonio registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase contable 2-PASIVOS, según el impuesto a pagar, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Simultáneamente, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando el P.A. efectúe los demás pagos reconocerá un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Rendimientos financieros de los recursos recibidos por el patrimonio autónomo

Los rendimientos financieros generados por los recursos recibidos en administración corresponderán a un ingreso del Fondo que reconocerá la Agencia Nacional de Seguridad Vial conforme al numeral 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración del procedimiento. Por su parte, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo contable 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Reembolso de recursos al Fondo al finalizar el contrato con el patrimonio autónomo

Al finalizar el contrato, cuando el patrimonio autónomo efectúe la devolución de los recursos que aún tenía bajo su administración, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que corresponda al tipo de inversión realizada de acuerdo con el mecanismo de inversión aprobado por el fideicomitente o el comité fiduciario.

- Operaciones recíprocas

La cuenta que será objeto de ser reportada por el patrimonio autónomo como recíproca con la Agencia Nacional de Seguridad Vial, por los hechos económicos relacionados con la administración de los recursos del Fondo, corresponderá a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y la

subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (regla de eliminación 20).

Existirán otras operaciones recíprocas que deban ser reportadas por el patrimonio autónomo, como sería el caso de las retenciones e impuestos a cargo del patrimonio, o los pagos por contrataciones o inversiones que realice con otras entidades públicas.

En este sentido, se recomienda que haya un flujo de información adecuado, oportuno y completo entre las entidades, para que los hechos económicos que se desprendan de la administración de los recursos del Fondo sean debida y oportunamente reconocidos y de esta manera exista una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas, particularmente en las operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Para lo cual, se recomienda que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

Por último, y de acuerdo con la información señalada en la consulta, dado que el Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Seguridad Vial no realizó el registro adecuado para el reconocimiento de los recursos recibidos en administración, se encuentra ante un error de periodos anteriores, por lo que debe corregir este error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando las respectivas subcuentas y cuentas a que haya lugar.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

CONCEPTO No. 20241100023511 DEL 10-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables
	SUBTEMA	Reexpresión de Estados Financieros e Informes Financieros y Contables por la corrección de errores materiales de periodos anteriores.

Doctora
 NASLY TORRES BERNAL
 Coordinador de Gestión Pública
 Radio Televisión Nacional de Colombia S.A.S. - RTVC
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010034482 del 02 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación, la entidad informa que no se reconocieron algunas facturas de compra que correspondían a servicios recibidos durante el año 2023 y detectó el error durante el año 2024. Por lo anterior, la entidad consulta:

“a. ¿Se deben modificar los Estados Financieros emitidos para el cierre del 31 de diciembre de 2023? Estos fueron dictaminados, remitidos a la Contaduría General de la Nación, aprobados por la Asamblea General de Accionistas y auditados por la Contraloría General de la República.

b. Teniendo en cuenta que los costos no registrados contablemente en el año 2023 RTVC los tomó fiscalmente en la declaración de renta del periodo gravable 2023, (...) y que estas cifras se reportaron en la información exógena del periodo gravable 2023. ¿En qué periodo o vigencia (2023 o 2024) se debe realizar el registro contable de estos costos?

c. ¿En qué periodo debe realizarse la corrección de los informes financieros y contables?

d. ¿Cuáles cuentas contables se deberán afectar para el registro de los costos mencionados y las cuentas por pagar derivadas de este registro?

e. En el caso de registrar estas facturas en la vigencia 2023, ¿se debe realizar la retransmisión de los informes financieros y contables a la Contaduría General de la Nación?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

(...)

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.

(...)

26. 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.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, actualizado con la Resolución 261 de 2023, indica:

“En ningún caso, los informes financieros y contables reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, la cual está regulada en los marcos normativos expedidos por la CGN. En consecuencia, los criterios establecidos en este Procedimiento solo aplican para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables. Para la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, las entidades aplicarán el marco normativo expedido por la CGN que corresponda.

1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES A PUBLICAR

Los informes financieros y contables tienen el objetivo de contribuir en el ejercicio de control social del que tratan los artículos 34 y 35 de la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes. En este sentido, estos informes permiten que los usuarios formen un juicio en relación con el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda del patrimonio y los recursos públicos, y que evalúen la razonabilidad de dichos informes.

Los informes financieros y contables que deban preparar, presentar y publicar las entidades públicas corresponderán a los siguientes: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados, un estado de resultado integral o un estado de resultado de la gestión de liquidación, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables.

(...)

3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

4. CRITERIOS PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

(...)

Para la preparación de los informes financieros y contables, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, del marco normativo expedido por la CGN que le sea aplicable, excepto por lo siguiente:

4.1. Cambios en las políticas contables y corrección de errores

Si durante el trimestre la entidad cambia una política contable o realiza la corrección de un error material de trimestres anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de los informes financieros y contables comparativos. Sin embargo, revelará en las notas a estos informes la naturaleza del cambio de la política o del error y el valor del ajuste de las partidas afectadas. Lo anterior, no obsta para que las entidades que estén en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables comparativos puedan hacerlo” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, es importante mencionar que los informes financieros y contables tiene como objetivo contribuir al ejercicio del control social, por lo que los criterios establecidos en dicho Procedimiento aplican únicamente a estos. Para la presentación de los estados financieros con fecha de corte a 31 de diciembre de cada año, se atenderá a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Bajo este contexto, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Preguntas a, b y d: ¿Se deben modificar los Estados Financieros emitidos para el cierre del 31 de diciembre de 2023? Estos fueron dictaminados, remitidos a la Contaduría General de la Nación, aprobados por la Asamblea General de Accionistas y auditados por la Contraloría General de la República. ¿En qué periodo o vigencia (2023 o 2024) se debe realizar el registro contable de estos costos? ¿Cuáles cuentas contables se deberán afectar para el registro de los costos mencionados y las cuentas por pagar derivadas de este registro?

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define que la corrección de errores de periodos anteriores se debe realizar en el periodo en que se detecta el error, sin afectar el resultado del periodo. Por lo tanto, los estados financieros autorizados para su publicación con fecha de corte del 31 de diciembre

de 2023 no se deben modificar por la corrección de un error detectado durante el año 2024.

En este sentido, en el año 2024, se reconocerán las cuentas por pagar objeto de su consulta debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Además, la entidad revelará la información requerida sobre la corrección de este error, conforme a la Norma citada.

En caso de que este error sea material, la entidad reexpresará, para efectos de presentación, los saldos de periodos anteriores de las partidas afectadas que se presentan de manera comparativa en los estados financieros con fecha de corte del 31 de diciembre de 2024.

Pregunta c: ¿En qué periodo debe realizarse la corrección de los informes financieros y contables?

En lo pertinente a la corrección de errores, el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables establece que se deben atender los criterios definidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del marco normativo aplicable a cada entidad. No obstante, se exceptúa la reexpresión de los saldos de trimestres anteriores de las partidas afectadas por el error que se presentan de manera comparativa en los informes financieros y contables del trimestre en que se detecta el error.

En este sentido, la corrección del error se debe realizar en el trimestre en que se detectó el error, afectando las subcuentas y cuentas correspondientes. Sin embargo, la reexpresión de información comparativa es optativa, en función de que la entidad pueda o no determinar los saldos reexpresados de trimestres anteriores.

Pregunta e: En el caso de registrar estas facturas en la vigencia 2023, ¿se debe realizar la retransmisión de los informes financieros y contables a la CGN?

Como se ha indicado anteriormente, el ajuste por corrección de errores de periodos anteriores se realiza en el periodo en que se detecta el error. Por lo tanto, las facturas objeto de su consulta se deben registrar en el año 2024, afectando las subcuentas y cuentas correspondientes.

Sin embargo, es pertinente mencionar que el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables no requiere la transmisión de dichos informes a la CGN, toda vez que su propósito es contribuir al ejercicio de control social y no corresponden al juego completo de estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100027771 DEL 15-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración al Patrimonio Autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad.

Doctora
LEIDY ROCÍO SIERRA SANMIGUEL
 Coordinadora Grupo de Contabilidad (E)
 Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010034352 del 02 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) en torno a los hechos económicos derivados del Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos No. 1292 celebrado entre MINAMBIENTE y la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. - Fiducoldex S.A, me permito solicitar a la Contaduría General de la Nación (CGN), su concepto sobre los lineamientos operativos y políticas contables que deben ser aplicados:

1. Con fundamento en lo estipulado en el Decreto 1648 del 12 de octubre de 2023, "Por el cual se adiciona el Capítulo 13 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 11 del Decreto 1076 de 2015 en lo relacionado con el Fondo para la Vida y la Biodiversidad", los demás documentos, actos administrativos y normas concordantes con su constitución, agradecemos confirmar y/o darnos su concepto, en los siguientes aspectos:

1.1 En reunión de conceptualización del catálogo de clasificación presupuestal realizada por los miembros de la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, según Acta No 82 del 15 de febrero de 2024, fue definida la parametrización contable del rubro objeto de gasto A-03-03-04-075 FONDO PARA LA VIDA Y LA BIODIVERSIDAD. ART.196 LEY 2294

de 2023 solicitado a SIIF Nación. (se adjunta copia del acta). De acuerdo con la parametrización definida y los documentos adjuntos:

¿Considera la CGN que MINAMBIENTE mantiene el control de los recursos entregados al PA FPV y que la parametrización contable está acorde con los hechos económicos?

2. De acuerdo con lo señalado en la norma, la contabilidad aplicable al reconocimiento de los hechos económicos que se desarrollen en virtud de los recursos asignados PA FPV, se regirán bajo el marco normativo para entidades de Gobierno Resolución 533 de 2015 y la dinámica contable establecida en el Catálogo General de Cuentas Resolución 620 de 2015.

2.1 REGISTRO REALIZADO POR LAS ENTIDADES: DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS ASIGNADOS AL PA FPV

Teniendo en cuenta la destinación y el valor de los recursos aprobados por Consejo Directivo del PA FPV a través del acuerdo No. 002 del 7 de diciembre de 2023 y el Plan Operativo de Inversiones, se destinó un presupuesto por la suma de \$501.622.991.444 para la ejecución de proyectos de inversión y la suma de \$6.912.008.556 para gastos operativos y administrativos de los cuales se pagará el valor de la comisión fiduciaria y demás gastos operativos, logísticos y administrativos del Fondo, se efectuó el siguiente reconocimiento contable en reciprocidad con el Fideicomiso

1. REGISTRO CONTABLE - CAUSACION			
MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE			
CUENTA	NOMBRE DE LA CUENTA	DEBITO	CREDITO
1.9.86.04	GASTOS DIFERIDOS POR TRANSFERENCIAS CONDICIONADAS	501.622.991.444,00	
5.4.23.03	PARA GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	6.912.008.556,00	
2.4.03.15	OTRAS TRANSFERENCIAS		508.535.000.000,00

FIDEICOMISOS SOCIEDAD FIDUCIARIA FIDUCOLDEX			
CUENTA	NOMBRE DE LA CUENTA	DEBITO	CREDITO
2.9.90.02	INGRESO DIFERIDO POR TRANSFERENCIAS CONDICIONADAS		501.622.991.444,00
4.4.28.03	PARA GASTOS DE FUNCIONAMIENTO		6.912.008.556,00
1.3.37.12	OTRAS TRANSFERENCIAS	508.535.000.000,00	

¿La trazabilidad contable de los hechos económicos efectuados corresponden a la naturaleza de la operación y la naturaleza de las entidades MINAMBIENTE y PA FPV?

2.2 REGISTRO REALIZADO POR LA ENTIDAD: TRANSFERENCIA DE LOS RECURSOS AL PA FPV CONSTITUIDO CON LA FIDUCIARIA FIDUCOLDEX S.A NIT 830.054.060-5

Una vez analizada la trazabilidad contable generada con las obligaciones EPG066-292724 y 292824 y las órdenes de pago PAG047 152018024 y 152020124, con afectación al ítem

del gasto C-3201-0900-10-0-3201036-03, correspondiente a la primera transferencia de recursos al PA FPV, se consideró efectuar un ajuste de reclasificación manual debitando la subcuenta 1.9.26.03 Recursos entregados en Administración Fiducia Mercantil Patrimonio Autónomo contra un crédito de la subcuenta del gasto registrada a través de la obligación - 550806001 Gastos Medio Ambiente Estudios y proyectos. Quedando de la siguiente manera:

2. REGISTRO CONTABLE - COMPROBANTES OBLIGACIONES			
MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE			
CUENTA	NOMBRE DE LA CUENTA	DEBITO	CREDITO
1.9.26.03	FIDUCIA MERCANTIL PATRIMONIO AUTONOMO	17.824.550.295,00	
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSION		17.824.550.295,00
1.9.26.03	FIDUCIA MERCANTIL PATRIMONIO AUTONOMO	6.344.220.333,00	
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSION		17.824.550.295,00

3. REGISTRO CONTABLE - COMPROBANTES ORDENES DE PAGO			
MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE			
CUENTA	NOMBRE DE LA CUENTA	DEBITO	CREDITO
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSION	17.824.550.295,00	
4.7.05.10	INVERSION		17.824.550.295,00
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSION	6.344.220.333,00	
4.7.05.10	INVERSION		6.344.220.333,00

En atención a la trazabilidad contable antes relacionada:

¿Considera la CGN que la trazabilidad contable es la correcta para los hechos económicos registrados por MINAMBIENTE?

Si la trazabilidad contable es correcta, agradecemos se realice la parametrización con las tablas de eventos contables correspondientes.

En caso de no ser correcta la trazabilidad contable antes relacionada:

¿Cuál sería la afectación contable correcta?

2.3 EJECUCION Y PAGO DE LOS PROYECTOS DE INVERSION Y DE LOS GASTOS Y/O INGRESOS DE ADMINISTRACION

En relación con el reconocimiento contable que deben realizar las entidades MINAMBIENTE y el PA FPV por concepto de ejecución y pago de los proyectos de inversión y gastos y/o ingresos de administración, respetuosamente solicitamos a la CGN nos conceptúen sobre las cuentas que deben ser afectadas por las dos entidades.

3. Para efectos de reportar las operaciones recíprocas a través de CHIP: ¿El NIT 830.054.060-5 FIDEICOMISOS SOCIEDAD FIDUCIARIA FIDUCOLDEX se asocia al código ECP 923273593 PA FPV y el NIT 800.178.148-8 FIDUCIARIA COLOMBIANA DE COMERCIO EXTERIOR S.A. al código ECP 044800000 Fiducoldex S.A.?

4. En concordancia con las inquietudes antes expuestas frente al correcto reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los recursos presupuestales asignados al PA FPV y para efectos de la actualización de las políticas contables de la entidad, agradezco se nos facilite el lineamiento operativo y las directrices contables que a la luz de Contaduría deben implementar las entidades (MINAMBIENTE y PA FPV), en el marco de la administración, ejecución y liquidación de los recursos asignados al PA FPV en virtud del Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos No.1292 celebrado entre el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. Fiducoldex S.A.”.

CONSIDERACIONES

Ley 1819 de 2016, establece:

“ARTÍCULO 223. DESTINACIÓN ESPECÍFICA DEL IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO. El Gobierno nacional, a través del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, a partir del primero (19) de enero de 2023, destinará el ochenta por ciento (80%) del recaudo del Impuesto Nacional al Carbono al manejo de la erosión costera; la reducción de la deforestación y su monitoreo; la conservación de fuentes hídricas; la protección, preservación, restauración y uso sostenible de áreas y ecosistemas estratégicos a través de programas de reforestación, restauración, esquemas de Pago por Servicios Ambientales (PSA), priorizando los municipios PDET donde haya presencia de economías ilícitas, incentivos a la conservación, entre otros instrumentos; la promoción y fomento de la conservación y uso sostenible de la biodiversidad; el financiamiento de las metas y medidas en materia de acción climática establecidas en la Ley 2169 de 2021, así como las previstas en la Contribución Determinada a Nivel Nacional de Colombia (NDC) sometida ante la Convención Marco de las Naciones Unidas para el Cambio Climático, o cualquiera que la actualice o sustituya, de conformidad con los lineamientos que establezca el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Estos recursos serán administrados a través del Fondo para la Sustentabilidad y la Resiliencia Climática de que trata el parágrafo 1 del presente artículo.

(...)

PARÁGRAFO 1. Créase el Fondo para la Sustentabilidad y la Resiliencia Climática - FONSUREC- como un Patrimonio Autónomo, adscrito al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y sus recursos serán administrados por la sociedad fiduciaria que el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible determine. La selección de la sociedad fiduciaria, su contratación, así como los actos y contratos requeridos para la

administración, distribución y ejecución de los recursos se registrará por las normas del derecho privado, observando en todo caso los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. El FONSUREC tendrá como mínimo un consejo directivo, y un director ejecutivo. El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible reglamentará la administración y funcionamiento del FONSUREC.

PARÁGRAFO 2. El FONSUREC, además de los recursos del Impuesto Nacional al Carbono, podrá recibir recursos de otras fuentes del Presupuesto General de la Nación que la ley determine, cooperación nacional, cooperación internacional, donaciones, aportes a cualquier título de las entidades públicas y privadas y los demás recursos que obtenga o se le asignen a cualquier título, Los rendimientos financieros que generen los recursos del patrimonio autónomo serán del fondo. Con cargo a los recursos del patrimonio autónomo y sus rendimientos financieros se atenderán los gastos operativos y administrativos requeridos para Su funcionamiento.

PARÁGRAFO 3. El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible podrá transferir los recursos que se le apropien en el presupuesto general de la nación al FONSUREC conforme al parágrafo 2 del presente artículo.

PARÁGRAFO 4. La ordenación del gasto del FONSUREC, así como el nombramiento del consejo directivo, estará a cargo del Ministro del Ambiente y Desarrollo Sostenible, o quien este delegue” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en el Decreto 1648 de 2023 se decreta:

“ARTÍCULO 2.2.9.13.2.1. Naturaleza jurídica del Fondo para la Vida y la Biodiversidad. El Fondo para la Vida y la Biodiversidad es un patrimonio autónomo adscrito al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, que se constituirá en virtud de un contrato de fiducia mercantil celebrado entre el Ministerio y la sociedad fiduciaria que éste seleccione.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.13.2.4. Fuentes de financiación y mecanismos de ejecución presupuestal. El Fondo para la Vida y la Biodiversidad tendrá las siguientes fuentes de financiación:

1. Recursos del Presupuesto General de la Nación que la ley determine. Los recursos que se apropien en las diferentes secciones del Presupuesto General de la Nación, principalmente:

(...)

5. Rendimientos financieros generados por los recursos administrados en el patrimonio autónomo, independientemente de su fuente.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.13.2.5. Rendimientos financieros y gastos operativos y administrativos. De conformidad con lo establecido en el párrafo 2 del artículo 223 de la Ley 1819 de 2016, los rendimientos financieros que generen los recursos del patrimonio autónomo serán del Fondo para la Vida y la Biodiversidad. Con cargo a los recursos del patrimonio autónomo y sus rendimientos financieros se atenderán los gastos operativos y administrativos requeridos para su funcionamiento.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.13.2.8. Ordenación del gasto del Fondo para la Vida y la Biodiversidad. La ordenación del gasto a la que se refiere el párrafo 4 del artículo 223 de la Ley 1819 de 2016 se concreta con la transferencia de recursos que realiza el(la) ministro(a) de Ambiente y Desarrollo Sostenible o su delegado al patrimonio autónomo, lo que constituye su ejecución presupuestal.

Sin perjuicio de lo anterior, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, a través de los mecanismos fiduciarios que se establezcan, impartirá las instrucciones a la sociedad fiduciaria para la ejecución de los recursos del Fondo" (Subrayado fuera de texto).

La Ley 2294 de 2023, dispone:

"ARTÍCULO 196. El Fondo para la Sustentabilidad y la Resiliencia Climática - FONSUREC de que trata el artículo 223 de la Ley 1819 de 2016 se denominará en adelante Fondo para la vida y la biodiversidad y tendrá por objeto articular, focalizar y financiar la ejecución de planes, programas y proyectos de índole nacional o territorial, encaminados a la acción y resiliencia climática, la gestión ambiental, la educación y participación ambiental y la recuperación, conservación, protección, ordenamiento, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables; y la biodiversidad, así como las finalidades establecidas para el impuesto Nacional al Carbono en el inciso primero del artículo 223 de la Ley 1819 de 2016" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Resolución CGN No. 195 de 2021, señala:

"ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada” (Subrayado fuera de texto).

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, menciona:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

(...)

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, (...).

(...)

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) debe ser aplicado por los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una ley, como es el caso del Patrimonio Autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad, por lo que, este patrimonio se tratará como una entidad contable pública independiente sujeta al RCP que reporta información financiera a la CGN.

Dado que el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible corresponde a una entidad sujeta a lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es la entidad que entrega los recursos y es la designada para garantizar que se cumpla la finalidad para la cual se entregan los recursos al Patrimonio Autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad, reconocerá estos recursos como recursos entregados en administración. Por lo tanto, para el tratamiento contable de estos recursos dará aplicación al numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual, se realizarán los siguientes registros contables:

- Entrega de los recursos al patrimonio autónomo

El Ministerio reconocerá en el momento en que los dineros sean recibidos por el patrimonio autónomo un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, por cuanto corresponden a recursos recibidos de la Nación.

Cuando el patrimonio autónomo reciba los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Ejecución y pagos de los recursos entregados al patrimonio autónomo

Con base en la información sobre la gestión realizada de los recursos que efectúe el patrimonio autónomo, el Ministerio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo generado, el gasto incurrido o el pasivo cancelado y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Rendimientos financieros de los recursos recibidos por el patrimonio autónomo

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración corresponderán a un ingreso para el Ministerio, para lo cual, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por su parte, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Comisiones pagadas al patrimonio autónomo

El Ministerio registrará las comisiones cobradas por la sociedad fiduciaria debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Cuando se efectúe el pago de estas, se debitará la 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la sociedad fiduciaria homologará para efectos de reporte a la CGN, el valor correspondiente a la comisión pendiente de cobro en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y el ingreso cobrado por comisiones en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Al efectuarse el pago de las comisiones a la sociedad fiduciaria, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Se recomienda que haya un flujo de información adecuado, oportuno y completo entre las entidades, para que los hechos económicos que se desprendan de la administración de los recursos sean debida y oportunamente reconocidos y de esta manera exista una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas, particularmente en las operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Para lo cual, se recomienda que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

Dado que, a partir de los registros incluidos en la información señalada en la consulta se evidencia que no se realizó el registro adecuado para el reconocimiento de los recursos por parte de las entidades, estas se encuentran ante un error de periodos anteriores, por lo que deben corregir este error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de

errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando las respectivas subcuentas y cuentas a que haya lugar.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

Ahora bien, en cuanto a la parametrización de las tablas de eventos contables:

a) Respecto a los registros por la entrega de los recursos al patrimonio autónomo:

Teniendo en cuenta, que el patrimonio autónomo está creado como entidad contable pública, la asignación presupuestal de recursos se realizó en el rubro objeto de gasto A-03-03-04-075 FONDO PARA LA VIDA Y LA BIODIVERSIDAD. ART.196 LEY 2294 DE 2023 para efectos de reconocer los gastos operativos y administrativos del Fondo, incluyendo el valor de la comisión fiduciaria, y considerando que el Ministerio de Ambiente tiene el control de los recursos, se crea la relación del rubro citado en la tabla de eventos contables TCON12- Tipos de Operación” con el tipo de operación “22 – Otras transferencias”, así:

TCON12-TIPO DE OPERACIÓN RUBRO

Codigo Operacion	Descripcion Tipo Operacion	Codigo Rubro	Descripcion Rubro	Vigente
22	Otras Transferencias	A-03-03-04-075	FONDO PARA LA VIDA Y LA BIODIVERSIDAD. ART.196 LEY 2294 DE 2023.	SI

Ahora bien, para la entrega de recursos al patrimonio autónomo, el registro contable del pago se encuentra definido en la Tabla de Eventos Contables TCON09-Pagos Presupuestales de Gasto, con el Atributo Contable “05-Ninguno” y el “04-FONDOS ADMINISTRADOS”, así:

TCON09-PAGOS PRESUPUESTALES DE GASTO

Tipo Operacion	Medio de Pago	Atributos Contables	Misma ECP	Tipo Beneficiario	Codigo Asiento1 Debe	Descripcion Asiento1 Debe	Codigo Asiento1 Haber	Descripcion Asiento1 Haber	Codigo Asiento2 Debe	Descripcion Asiento2 Debe	Codigo Asiento2 Haber	Descripcion Asiento2 Haber	Vigente
22 - Otras Transferencias	AC - Abono en cuenta	04 - FONDOS ADMINISTRADOS	NO	01 - Beneficiario final	190801001	En administración	470508	Funcionamiento	570508	Funcionamiento			SI
22 - Otras Transferencias	GR - Giro	04 - FONDOS ADMINISTRADOS	NO	01 - Beneficiario final	190801001	En administración	470508	Funcionamiento	570508	Funcionamiento			SI

b) Por otra parte, para los registros por la ejecución de los recursos entregados al patrimonio autónomo, así como las comisiones y rendimientos financieros, se realizarán mediante la funcionalidad de comprobantes manuales, para la cual, los códigos relacionados están asociados en la Tabla de Eventos Contables “TCON095 Registro de relaciones de tipos de asientos de Interoperabilidad y códigos contables”, en la tipología “T51 Ajustes de recursos entregados y recibidos en administración.

Con relación a los registros por error de periodos anteriores, y la aplicación de lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se debe dar aplicación a lo estipulado en la "Guía comprobantes contables de ajustes a periodos bajo convergencia", emitida por el MHCP, a fin de que el registro de estos comprobantes refleje los ajustes de re-expresión en los Estados financieros, de manera automática en el momento de generarlos; si hay lugar a ello.

Por último, en relación con la pregunta referente a los terceros asociados para los reportes a través de CHIP, y con base en la reunión sostenida el 14 de agosto con la funcionaria Deyanira Arguello, se precisó que las inquietudes surgían a partir de los reportes de operaciones recíprocas generados en el SIIF-Nación.

En ese sentido, se aclara que en el SIIF-Nación, para el caso de recursos entregados en administración, el registro se debe realizar relacionando a la entidad que reciba los recursos (El patrimonio autónomo), según sea el caso; posteriormente, para la ejecución o legalización de los recursos entregados a la entidad, se realizará mediante la funcionalidad de comprobantes manuales con la tipología T51-Ajustes de recursos entregados y recibidos en administración donde se relacionarán los terceros con los que se hayan efectuado los hechos económicos.

Ahora bien, si al momento de generar el reporte en el SIIF-Nación se presentan inquietudes o inconsistencias, se sugiere a la entidad solicitar el acompañamiento de la administración del SIIF-Nación al correo admonsiifnacion@minhacienda.gov.co

CONCEPTO No. 20241100034651 DEL 28-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los saldos de recursos de los patrimonios autónomos constituidos por la entidad.

Doctora
 MARICELA PATIÑO CHÍA
 Contador
 Fondo Nacional de Vivienda
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047962 del 18 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ANTECEDENTES:

FONVIVIENDA desarrolla la operación de la política pública a través de patrimonios autónomos.

En FONVIVIENDA se han presentado las siguientes circunstancias por las cuales al finalizar el periodo contable el valor del derecho fiduciario reporta saldo negativo, unas de ellas son:

✓ Que no haya PAC para el giro de aportes a la Fiduciaria y está presente en sus estados financieros más pasivos que aportes.

✓ Otro caso corresponde a los pasivos por retenciones en garantía los cuales registran un valor material y superan el saldo disponible de aportes para cubrir estas obligaciones, actualmente este caso se presenta con el Patrimonio autónomo Programa Equipamientos administrado por Fiduciaria la Previsora.

Por su parte, la ley de presupuesto 2342 de 15 de diciembre de 2023, por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2024 en su artículo 20 indica:

‘ARTÍCULO 20o. (...) Los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación solo podrán solicitar el giro de los recursos aprobados en el Programa Anual de Caja a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuando hayan recibido los bienes y/o servicios o se tengan los requisitos que hagan exigible su pago. En ningún caso las entidades podrán solicitar la transferencia de recursos a fiducias o encargos fiduciarios o patrimonios autónomos, o a las entidades con las que se celebre convenios o contratos interadministrativos, sin que se haya cumplido el objeto del gasto. Cuando las fiducias, los encargos fiduciarios, los patrimonios autónomos o los convenios o contratos interadministrativos utilicen la creación de subcuentas, subprogramas, subproyectos, o cualquier otra modalidad de clasificación, deberán implementar la unidad de caja, para buscar eficiencia en el manejo de los recursos que les sitúa la Nación. (subrayado y negrita nuestra)

La Supervisión de FONVIVIENDA atendiendo al cumplimiento de esta disposición legal, NO gira recursos al patrimonio autónomo del Programa Equipamientos por el valor de los pasivos por retenciones en garantía que registran los estados financieros de los recursos aportados por FONVIVIENDA en Fiduciaria la Previsora, ya que, todavía no se han dado los requisitos que hagan exigible su pago, como es la suscripción del acta de liquidación con el contratista.

Este hecho económico ocasiona que, en el patrimonio autónomo del Programa Equipamientos se registre saldo negativo en la cuenta patrimonial (cuenta 3), ya que, los pasivos por retenciones en garantía son materiales y superan el saldo disponible de aportes para cubrir estas obligaciones, en consecuencia, la cuenta 192603 – Fiducia mercantil – patrimonio autónomo de FONVIVIENDA también registra saldo negativo.

Por lo anterior, FONVIVIENDA registro con corte a 31 de diciembre de 2023 un cuenta por pagar al NIT del patrimonio autónomo Programa Equipamientos y la Fiduciaria la Previsora a su vez constituyo una cuenta por cobrar al NIT de FONVIVIENDA, para que ambas entidades den cumplimiento a la técnica contable, toda vez que, los activos son de naturaleza débito y los pasivos de naturaleza crédito, en efecto, un estado financiero no debe reportar saldos de cuentas con naturaleza contraria, y si la cuenta patrimonial (cuenta 3) de los estados financieros de los recursos aportados por FONVIVIENDA del patrimonio autónomo Programa Equipamientos está en negativo indica que no se cuenta con un derecho fiduciario sino con una obligación, y en este caso una obligación de Fonvivienda de realizar los correspondientes aportes cuando las retenciones en garantía cumplan los requisitos para hacer exigible su pago.

De conformidad con el tratamiento contable anterior, Fiduciaria la Previsora en sus notas a los estados financieros a 31 de diciembre de 2023, Nota 6. Cuentas por cobrar en su página 10 indica:

‘La cuenta por cobrar se genera porque los aportes no son suficientes para cubrir las obligaciones de la contratación derivada (rete garantías)

Es importante tener en cuenta que al realizar la trasmisión a la superintendencia los saldos en cuentas contables deben de ser efectuadas con naturaleza correcta, razón por la cual si los pagos son mayores a los aportes la naturaleza de la cuenta quedara negativa, por las razones expuestas anteriormente se debe crear una cuenta por cobrar al fideicomitente para solventar esta operación.’

El patrimonio autónomo Programa Equipamiento – Fiduciaria la Previsora efectuó el siguiente registro contable a 31 de diciembre de 2023:

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Nit
161695	Cuentas por cobrar – otros.	1.433.089.728		830.121.208 FONVIVIENDA
350505	Transferencias Obligaciones		1.433.089.728	830.121.208 FONVIVIENDA

FONVIVIENDA a 31 de diciembre de 2023, realizó el siguiente registro contable:

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Nit
192603	Fiducia mercantil- patrimonio autónomo	1.433.089.728		860.525.148 Fiduciaria la Previsora S.A.
243001	Vivienda		1.433.089.728	860.525.148 Fiduciaria la Previsora S.A.

2. CONSULTA.

¿Es correcto el tratamiento contable dado por FONVIVIENDA y Fiduciaria la Previsora cuando la cuenta 3 del patrimonio autónomo registre saldo negativo?”.

CONSIDERACIONES

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“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. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, dispone:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad

específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo

tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin que la entidad que los entrega pierda el control de estos, pues el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados. De manera tal, que no se entregan a título de contraprestación ni con la finalidad de incrementar el patrimonio de quien los administra, aunque en el acto jurídico puede pactarse un porcentaje como remuneración por la administración.

Los recursos se entregan y se reciben en administración, si se presentan los siguientes criterios: a) la entidad que entrega los recursos tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad que los entrega o en la obtención de ingresos o financiación para dicha entidad; y b) al final del convenio o contrato, la entidad administradora deberá reintegrar los recursos no aplicados a la finalidad y los rendimientos, si los hubiera, a la entidad que entregó los recursos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el tratamiento contable que la entidad debe atender para el reconocimiento de los recursos entregados corresponderá a lo establecido en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual, se realizarán los siguientes registros contables:

- Entrega de recursos al patrimonio autónomo constituido

Con el giro de los recursos entregados en administración al patrimonio autónomo, Fonvivienda debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de

la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

- Pago de obligaciones

Las obligaciones que surjan en la ejecución de las actividades desarrolladas por el patrimonio autónomo serán reconocidas en la información financiera de Fonvivienda, conforme con la información que sea remitida por el patrimonio autónomo.

Cuando Fonvivienda reciba la información respecto al pago de obligaciones por parte del patrimonio autónomo, debitará la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que ha sido cancelado y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Por lo anterior, no es posible que el patrimonio autónomo presente un saldo negativo en su información financiera por cuanto, al tratarse de la entrega de recursos en efectivo, en esta subcuenta se reconocerá únicamente el efectivo que ha sido entregado por parte de Fonvivienda para su administración y el uso que se haga del mismo; mientras que las obligaciones que surjan de la ejecución serán reconocidas en la información financiera de Fonvivienda.

Ahora bien, dado que Fonvivienda no reconoció las obligaciones generadas en la ejecución de actividades del patrimonio autónomo, en su información financiera, y por el contrario reconoció un incremento del valor del derecho en fideicomiso y una obligación en favor de la fiduciaria, Fonvivienda se encuentra ante un error de periodos anteriores, por lo cual, para corregir este error deberá dar aplicación al numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para ello, Fonvivienda registrará las obligaciones surgidas debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase contable 1-ACTIVOS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la obligación adquirida en la clase contable 2-PASIVOS. Así mismo, reversará el registro realizado en el 2023 debitando la subcuenta 243001-Vivienda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Adicionalmente, deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Por su parte, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100035201 DEL 05-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reclasificación contable de obras de arte reconocidas como muebles y enseres

Doctora
 CLAUDIA FERNANDA HOYOS SÁNCHEZ
 Contadora
 Corporación Municipal de Cultura de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010049392 del 26 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Desde la Corporación de Cultura y Turismo de Armenia, nos permitimos realizar consulta sobre el tratamiento contable de los BIENES DE ARTE Y CULTURA, precisando observaciones que fueron realizadas en la pasada auditoria por parte de Contraloría Municipal de Armenia para la vigencia 2023, respecto a ‘... incorrecta clasificación de los activos en los estados financieros, no permite diferenciar las obras de arte y cultura de otros bienes del inventario.’

La situación encontrada corresponde a que la Corporación cuenta con 328 bienes registrados contablemente en la cuenta muebles y enseres, los cuales fueron depreciados mensualmente, el hallazgo indicó el traslado de 26 bienes a la cuenta 1681 Obras de Arte y Cultura por considerarlas obras de arte.

En este sentido, la solicitud de información a ustedes radica en indicaciones respecto al reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, para el traslado de los 26 bienes a la cuenta 1681 Obras de Arte y Cultura, toda vez que:

- algunas obras fueron entregadas por artistas al tratarse de obras ganadoras en salones o eventos, es decir son adquiridos en una transacción sin contraprestación.

- las obras no fueron considerados bienes públicos, históricos o culturales porque carecen de acto administrativo de reconocimiento expedido por autoridad competente.
- a la fecha, la Corporación no cuenta con personal idóneo ni con el recurso para realizar una valuación de las obras.
- por no contar con el acto administrativo de reconocimiento se incorporaron los valores contablemente a la cuenta muebles, enseres.
- a las obras no se les ha realizado restauración alguna.
- a la cuenta muebles y enseres se les realizó la depreciación correspondiente, durante el tiempo de tenencia.

Así las cosas, queremos contar con la doctrina que permita a la Corporación acatar la indicación de la Contraloría o en su defecto continuar con los activos en la clasificación dada inicialmente en la cuenta 1665 Muebles y Enseres y su depreciación”.

CONSIDERACIONES

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA de la siguiente manera: “Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a su solicitud es necesario precisar que los bienes que cumplen con los criterios para ser clasificados como bienes de arte y cultura, en la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA, al igual que los bienes que cumplen con los criterios para ser clasificados como muebles y enseres en la cuenta 1665- MUEEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, son activos que pertenecen al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por lo que, aplican la Norma de Propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, con respecto a la reclasificación contable, la Corporación Municipal de Cultura de Armenia registrará este proceso mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA y crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA por el valor por el que están registrados los bienes. Adicionalmente reclasificará el valor de la depreciación acumulada correspondiente a cada activo mediante un débito en la subcuenta 168506-Muebles, enseres y equipo de oficina de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta 168512-Bienes de arte y cultura de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Posteriormente, la entidad evaluará si, al haber reconocido contablemente las obras de arte como muebles y enseres, se omitió o se determinó de forma incorrecta la vida útil, el valor residual o el método de depreciación para cada bien. De ser así, la entidad de

gobierno deberá corregir el error recalculando la depreciación de cada bien, considerando la vida útil consumida y la remanente. Esta corrección se realizará conforme a lo establecido en el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, afectando la subcuenta 168512-Bienes de arte y cultura de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) contra la subcuenta 536012-Bienes de arte y cultura de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán afectando la subcuenta 168512-Bienes de arte y cultura de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100037401 DEL 15-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Corrección de errores sobre el uso de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL

Doctora
 CLAUDIA FERNANDA HOYOS SÁNCHEZ
 Contadora
 Corporación Municipal de Cultura de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010050092 del 30 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el siguiente cuadro se encuentra el comparativo de los cambios en la situación de Patrimonio y específicamente del Capital Fiscal, a partir del año 2019 teniendo en cuenta que en el año 2018 se realizó la Transición por cambio de marco normativo.

(...)

Una vez establecidas las variaciones anuales de la cuenta 3105 – Capital Fiscal, del año 2021 a 2023, se procedió a revisar los movimientos que se incorporaron y el detalle de los mismos para determinar el origen de las mismas, encontrando que la cuenta fue debitada y acreditada, entre otros conceptos por:

- Descuento de retención en la fuente de pago generado por el banco de Occidente como aporte a fiestas aniversarias 2022
- Corrección en contabilización adición recursos del balance según Gaceta No. 2812 del 25/04/2023 de Estampilla Procultura correspondiente a valor devuelto por el municipio el 30/09/2022 por \$77,600,000
- Corrección en contabilización adición recursos del balance según Gaceta No. 2812 del 25/04/2023 de Estampilla Procultura correspondiente a valor no ejecutado en 2022 \$47.186.617,08

- Corrección en contabilización adición recursos del balance según Gaceta no. 2812 del 25/04/2023 de SGP de valor no ejecutado en 2022
- Corrección en contabilización adición recursos del balance según Gaceta No. 2812 del 25/04/2023 de LEP de valor no ejecutado en 2022 \$5.731.456,28
- Devolución recursos de funcionamiento no ejecutados 2021
- Devolución recursos propios no ejecutados 2021
- Adición de recursos de Estampilla Procultura no ejecutados en 2021, según Gaceta 2664 del 3 de mayo de 2022 por \$751.676.219,54
- Devolución recursos propios no ejecutados 2021
- Devolución recursos no ejecutados vigencia 2020
- Devolución recursos no ejecutados presupuesto 2020 gastos funcionamiento
- Reintegro municipio de Armenia, recursos seguridad social del artista vigencia 2020
- Ajuste al peso en pago de seguridad mes de junio de 2021
- Reintegro de recursos de Estampilla Procultura por Colpensiones por exceder el tope máximo permitido para BEPS del 30%
- Ajuste en pago cheque
- Ajuste al peso en pago de aportes a pensión a Porvenir ce 840
- Reconocimiento de activo fijo según concepto técnico en valor y vida útil

Conocidas las afectaciones de la cuenta 310506–Capital Fiscal del periodo 2021 a 2023, que el valor neto al 31 de diciembre de 2023 es de \$757.746.293.24 en saldo DEBITO y que las contrapartidas que llevaron a esta situación en el tiempo, afectaron las cuentas de: activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos; se quiere consultar primero, si es expedito aplicar el Numeral 4.3 – Corrección de Errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, toda vez que los errores se registraron en periodos anteriores por inadvertencia o mala interpretación de los hechos.

Al observar la desagregación de registros, se comprende que fueron mal interpretados los hechos y que el efecto de estos, debía repercutir en las cuentas de ingreso o de gasto y no en las cuentas del patrimonio; es decir que el resumen del ejercicio debería verse reflejado en la cuenta 311001 - Utilidad o Excedente del Ejercicio, y no en la cuenta 3105 capital fiscal. Por tanto, la segunda consulta es: Cuál es mecanismo a utilizar y que se debe reflejar si la indicación es reclasificar las afectaciones de la cuenta 310506 – Capital Fiscal y mostrar dichos movimientos en la cuenta a resultados de ejercicios anteriores.

Estas situaciones conllevan a la tercera pregunta: si se debe realizar la Corrección de Errores en los años anteriores (vigencias 2021, 2022 y 2023) Cuál es el mecanismo de subsanación en cuanto a la presentación de información y la repercusión de la corrección de la información ante los diferentes entes, a los que en su momento se presentó la información con los errores identificados”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de 1991 crea el cargo de Contador General de la Nación y al respecto dispone:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Este artículo constitucional, se desarrolla en la Ley 298 de 1996, la cual señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, 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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”. Además, establece que se debita con “1- El valor del capital que se disminuye producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones” y se acredita con “1- El valor de los recursos asignados para la creación de la entidad. 2- El valor del capital que se aumenta producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones. 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2: Se debe aplicar el Numeral 4.3 – Corrección de Errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, toda vez que los errores se registraron en periodos anteriores por inadvertencia o mala interpretación de los hechos

De acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, los errores en los estados financieros son omisiones o inexactitudes que ocurren debido a la falta de uso de información confiable disponible en el momento de su elaboración; los cuales pueden originarse en fallos aritméticos, aplicación incorrecta de políticas contables, interpretaciones erróneas de hechos o incluso fraudes.

Por otra parte, la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que estas experimenten como resultado de la combinación o traslado de operaciones, o bien de la distribución de excedentes financieros a la entidad.

Por lo anterior, la Corporación Municipal de Cultura de Armenia incurrió en un error contable al registrar las transacciones mencionadas en la consulta en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, ya que estas no corresponden a hechos económicos que deban registrarse en dicha cuenta conforme a las dinámicas contables y a la descripción establecida en la misma.

Adicionalmente, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que para gestionar el riesgo contable las entidades deben individualizar sus bienes, derechos y obligaciones con el objeto de realizar un adecuado reconocimiento de los mismos; y respecto a la depuración contable, señala que debe realizarse de forma permanente, de manera que se permita reflejar la realidad económica de la entidad y mantener la calidad de sus estados financieros.

En este sentido, la entidad deberá identificar cada uno de los hechos económicos que originaron los errores contables mencionados en su consulta, con el objeto de realizar las correcciones necesarias de acuerdo con lo señalado en el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contables; en tanto, estas correcciones pueden afectar de forma individual cada una de las subcuentas y cuentas correspondientes a los activos, pasivos y patrimonio.

En consecuencia, la Corporación Municipal de Cultura de Armenia no realizará una reclasificación global del saldo debito de la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, sino que deberá determinar para cada transacción si existió la omisión de registrar como contrapartida un activo o un pasivo, o si es necesario dar de baja alguna de las partidas afectadas o realizar alguna reclasificación.

Es importante señalar que, si los hechos económicos son materiales, los estados financieros deberán reexpresarse conforme a lo establecido en la norma previamente mencionada. En caso de que los hechos económicos no sean materiales, solo se realizarán los registros pertinentes para las correcciones correspondientes, acompañados de las revelaciones respectivas en las notas a los estados financieros.

Pregunta 3: Si se debe realizar la corrección de errores de periodos anteriores (vigencias 2021, 2022 y 2023) Cuál es el mecanismo de subsanación en cuanto a la presentación de información y la repercusión de la corrección de la información ante los diferentes entes, a los que en su momento se presentó la información con los errores identificados

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación (CGN) solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, atendiendo a dichas competencias esta entidad se pronunció sobre la corrección de errores de periodos anteriores de los estados financieros de la Corporación Municipal de Cultura de Armenia, en la respuesta anterior. No obstante, respecto a los mecanismos de corrección de los reportes de información presentados ante otras entidades públicas, o sobre la repercusión de la corrección de la información ante los diferentes entes a los que en su momento se presentó la información con los errores identificados, la CGN no es competente para pronunciarse, por lo tanto, dichos asuntos deberán ser evaluados por la respectiva entidad con el apoyo de su área jurídica, o de ser el caso, se deberán elevar las respectivas consultas a los entes u organismos a los que se les presentó la información financiera referida.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20241100000171 del 03-01-2024
20241100000341 del 09-01-2024
20241100000691 del 12-01-2024
20241100001031 del 18-01-2024
20241100001181 del 22-01-2024
20241100001311 del 23-01-2024
20241100001691 del 26-01-2024
20241100002291 del 01-02-2024
20241100002821 del 07-02-2024
20241100003001 del 08-02-2024
20241100003991 del 19-02-2024
20241100004401 del 21-02-2024

20241100005861 del 26-02-2024
20241100008661 del 08-03-2024
20241100011231 del 26-03-2024
20241120004051 del 13-03-2024
20241100011651 del 04-04-2024
20241100013661 del 26-04-2024
20241100013701 del 26-04-2024
20241120007531 del 03-04-2024
20241100014191 del 02-05-2024
20241100015771 del 09-05-2024
20241100017381 del 23-05-2024
20241100017661 del 27-05-2024
20241100017671 del 27-05-2024
20241100017691 del 27-05-2024
20241100017811 del 28-05-2024
20241100019001 del 30-05-2024
20241120013891 del 02-05-2024
20241100021061 del 19-06-2024
20241100022461 del 27-06-2024
20241100022491 del 27-06-2024
20241100022511 del 27-06-2024
20241100022581 del 28-06-2024
20241120021231 del 28-06-2024
20241100024781 del 29-07-2024
20241100024791 del 29-07-2024
20241100024811 del 29-07-2024
20241100027081 del 12-08-2024
20241100027781 del 15-08-2024
20241100028231 del 16-08-2024
20241100028251 del 16-08-2024
20241100029881 del 04-09-2024
20241100030591 del 12-09-2024
20241100031111 del 18-09-2024
20241100031851 del 24-09-2024
20241100033151 del 09-10-2024
20241100033481 del 15-10-2024
20241100033521 del 15-10-2024
20241100033691 del 17-10-2024
20241100033991 del 21-10-2024
20241100034081 del 22-10-2024
20241100034091 del 22-10-2024
20241100034381 del 24-10-2024
20241100034631 del 28-10-2024
20241100034641 del 28-10-2024

20241100036431 del 08-11-2024
20241100037381 del 15-11-2024
20241100037491 del 18-11-2024
20241100037611 del 19-11-2024
20241100038031 del 21-11-2024
20241100039371 del 02-12-2024
20241100040141 del 06-12-2024
20241100040341 del 10-12-2024
20241100040581 del 11-12-2024
20241100040671 del 12-12-2024
20241100040681 del 12-12-2024
20241100040841 del 12-12-2024
20241100041021 del 16-12-2024
20241100041311 del 18-12-2024
20241100041331 del 18-12-2024
20241100041731 del 23-12-2024

1.2.42 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.43 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES

1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS

CONCEPTO No. 20241100000351 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento de los aportes entregados al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales (FCEE) que se encuentran en un encargo fiduciario.

Doctora
 MARÍA ANDREA OVALLE ORJUELA
 Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231010057542 del 14 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta, se señala lo siguiente:

“quien corresponde realizar el registro como activo (aportes encargo fiduciario MME) de los aportes realizados por el Ministerio de Minas y Energía al FCEE. En caso de que el ministerio deba tener registrados estos aportes como activo(sic), a quien se debe solicitar certificado del valor de los recursos al cierre de cada mes para efectos de realizar la actualización de estos recursos”.

CONSIDERACIONES

El artículo 2° de la Ley 448 de 1998, por la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público, establece:

“Artículo 2°. Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los recursos, así como los asuntos relacionados con pasivos del Fondo, serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional” (subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, reglamenta:

“Artículo 2.4.1.1.3. Administración del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. Conforme al mandato de la Ley 448 de 1998, la administración del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales la realizará la fiduciaria La Previsora S.A., con arreglo a lo dispuesto en el presente título, en el reglamento que al efecto determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al contrato que con tal objeto celebre la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- con la sociedad fiduciaria La Previsora S.A.” (subrayado fuera de texto).

El contrato de encargo fiduciario MHCP-LP-02-2021, suscrito entre la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Fiduciaria La Previsora S.A., estipula:

“TÉRMINOS DEL CONTRATO

1) OBJETO: Constituir un Encargo Fiduciario de administración y pagos para efectuar la operatividad del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 448 de 1998, en el sentido de realizar la gestión operativa del fondo frente al recaudo, pagos y gestión contable del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, y las actividades conexas y complementarias que implica dicha administración.

(...)

7) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: El contratista deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

(...)

3. Funciones del contratista

El contratista deberá ejecutar como mínimo las siguientes actividades para el cumplimiento del objeto del Encargo Fiduciario:

Actividad	Descripción
(...)	(...)
Abrir un registro contable por cada entidad aportante.	<u>Registrar contablemente el desagregado de los movimientos por subcuenta, aportante, contrato y tipo de riesgo amparado.</u>
(...)	(...)
Recaudo de aportes	Recibir los recursos correspondientes a los planes de aportes y <u>trasladar al Tesoro Nacional de manera inmediata o en caso de recepción de recursos en horario no bancario a más tardar al día siguiente hábil.</u>
(...)	(...)
<u>Remitir dentro de los primeros diez (10) días calendario de cada mes a las entidades aportantes y al administrador un reporte automático de estado de cuenta con la información mínima descrita en el Ejemplo de este numeral.</u>	Llevar registro de las subcuentas en un aplicativo que permita la trazabilidad de la información y hacer los reportes requeridos de extractos y estados de cuentas.

(...)

Recursos Necesarios por parte del contratista:

1. La Fiduciaria debe contar como mínimo con un Aplicativo (Core fiduciario) que le permita lo siguiente:

(...)

- Elaborar el reporte de extracto con los movimientos detallados, costos y saldos por subcuenta, aportante y tipo de riesgo amparado" (subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable pública, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, indica:

"2.5. Aportes al fondo de contingencias

Cuando la entidad realice aportes al fondo de contingencias por procesos judiciales en su contra, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará (...) la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, el administrador del fondo

de contingencias o la tesorería centralizada debitará (...) la subcuenta 570509-Servicio de la deuda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, el Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales (FCEE) es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y sus recursos son administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) mediante un encargo fiduciario administrado por la Fiduciaria La Previsora S.A.

Asimismo, conforme al contrato de encargo fiduciario MHCP-LP-02-2021, Fiduciaria La Previsora S.A. gira los recursos recibidos en el encargo fiduciario a la DGCPTN máximo el día hábil siguiente al día de recepción. Además, la fiduciaria remite un estado de cuenta mensual a cada una de las entidades aportantes, en el que se detalla el valor de los movimientos, costos y saldos por subcuenta y tipo de riesgo amparado.

Por otra parte, conforme al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el Ministerio de Minas y Energía reconocerá los aportes realizados al FCEE mediante un débito de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito de la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, dado que es una entidad ejecutora de recursos del Presupuesto General de la Nación. Al respecto, se precisa que la operación recíproca debe reportarse con la DGCPTN.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Ministerio de Minas y Energía mantendrá reconocido el valor de sus aportes al FCEE en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Adicionalmente, considerando que la Fiduciaria es quien tiene a cargo el suministro de información, el Ministerio de Minas y Energía registrará los movimientos, rendimientos y costos de administración que correspondan de conformidad con la información suministrada por la Fiduciaria La Previsora S.A. No obstante, la operación recíproca debe reportarse con la DGCPTN toda vez que a) esta entidad es la administradora de los recursos conforme a las disposiciones legales y b) los recursos consignados en el encargo fiduciario son trasladados a la DGCPTN de manera inmediata o máximo al día hábil siguiente, según lo estipulado en el contrato de encargo fiduciario citado.

CONCEPTO No. 20241100004181 DEL 20-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos para el pago de sentencias.

Doctora
 CLAUDIA REBECA PACHECO RUGELES
 Jefe Subdirección Financiera
 Defensoría del Pueblo
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010000622 del 09 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el desarrollo del artículo 88 de la Constitución Política de Colombia en relación con el ejercicio de las acciones populares y de grupo se expide la ley 472 de 1998 artículo 65, Numeral 3. Establece, “... El monto de dicha indemnización se entregará al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria, el cual será administrado por el Defensor del Pueblo y a cargo del cual se pagarán: a) Las indemnizaciones individuales de quienes formaron parte del proceso como integrantes del grupo, según la porcentualización que se hubiere precisado en el curso del proceso. El Juez podrá dividir el grupo en subgrupos, para efectos de establecer y distribuir la indemnización, cuando lo considere conveniente por razones de equidad y según las circunstancias propias de cada caso; ...” (La subraya fuera de texto de la Ley).

(...)

La Contaduría General de la Nación, según el Concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020 menciona que: “...La Defensoría del Pueblo - Fondo para la Defensa de los

Derechos e Intereses Colectivos, con la recepción de los recursos registrará un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 11110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 290201 En administración de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que de conformidad con lo señalado en el artículo 71 de la Ley 472 de 1998 este Fondo tiene como función Administrar y pagar las indemnizaciones a que se refiere el numeral 3 del artículo 65 de esta Ley...”

(...)

Actualmente el FDDIC se encuentra realizando la labor de pagar las indemnizaciones que corresponden a las personas que se adhirieron a los efectos de las sentencias. Por tal razón el Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos no está prestando ni recibiendo un servicio, solo se encuentra administrando y pagando una condena ordenada por un Juez según la Ley.

La Defensoría del Pueblo recibe recursos por concepto del Fondo de Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos por Acciones de Grupo, donde actúa en la administración como intermediaria y cancela a cada uno de los beneficiarios según lo determinado en cada sentencia.

Es preciso señalar que las indemnizaciones reconocidas en las acciones de grupo, son como consecuencia a la vulneración de derechos humanos ocasionados a un grupo de personas, entre los cuales están los beneficiarios reconocidos en sentencia como los adherentes.

En la aplicación de los procedimientos de auditoría, se observó que la Defensoría del Pueblo realizó los registros contables del fondo utilizando las cuentas contables: 249015 - Obligaciones pagadas por terceros (para sentencias anteriores) y 290201 - En administración, para algunas sentencias más recientes.

Según lo anterior la Defensoría del Pueblo registra las consignaciones de acuerdo a la parametrización contable que SIIF Nación tiene establecido para tal fin, en el registro ocurren tres momentos a saber:

1. Cuando ingresan los recursos a los bancos de la entidad se carga un extracto contable y este registra automáticamente:

Un débito a la 111006 cuenta de ahorros y

Un crédito a 240720 Recaudos por clasificar

En este momento no tenemos la identificación del tercero y el concepto por el cual se están ingresando estos recursos.

2. Una vez identificado el tercero y el concepto se procede a registrar un ingreso presupuestal, debidamente parametrizado por SIIF Nación y Contaduría General de la

Nación de acuerdo al concepto de la consignación; para el caso de las acciones de grupo se registra automáticamente:

El SIIF Nación en la cuenta 249015001.

1 - archivo anexo (Imagen1)

De acuerdo a la TCON 11 parametrización de SIIF Nación y Contaduría General de la Nación, los ingresos se contabilizan automáticamente a la cuenta 249015001, en este sentido entraría en controversia con lo que dice el concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020 emitido por la Contaduría General de la Nación.

RecBasDR XCBancos	2	6-0-0-0- 49-3	ACCIONES DE GRUPO	Vigencia actual	249015001	Obligaciones pagadas por terceros
RecBasDR XCBancos	2	6-0-0-0- 49-3	ACCIONES DE GRUPO	Vigencia anterior	249015001	Obligaciones pagadas por terceros

Según el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, establece que el registro de las obligaciones debe realizarse en la cuenta 290201001.

Ahora bien, la Defensoría del Pueblo al ejecutar las obligaciones para pagar las indemnizaciones a los beneficiarios y los honorarios a los abogados por las acciones de grupo, se generan los siguientes registros contables:

CODIGO	DESCRIPCION	VALOR DEBE	VALOR HABER
240101001	Bienes y servicios	0,00	15.061.680,00
511166001	Costas procesales	15.061.680,00	0,00

Posteriormente a lo anterior se debe generar:

Un registro contable manual de reclasificación de la cuenta de gasto 511166001 Costas Procesales, ya que no es un gasto para la Defensoría del Pueblo sino un abono a la cuenta por pagar.

Puesto que estos recursos son recibidos por la Defensoría del Pueblo en administración (los que previamente fueron registrados en la cuenta 249015001 o 290201001). Lo cual afecta el Nit. de la Entidad sancionada y que es la responsable del pago de la acción de grupo:

CODIGO	DESCRIPCION	VALOR DEBE	VALOR HABER
249015001	Obligaciones pagadas por terceros	15.061.680,00	0,00
511166001	Costas procesales	0,00	15.061.680,00

PREGUNTAS:

Según el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, el cual establece que el registro de las obligaciones se debe realizar en la cuenta 290201001:

1. ¿Aplica para la totalidad de las Acciones de Grupo o es necesario tener algunas (¿cuáles?) registradas en la cuenta 249015001 ya que las demás entidades (demandadas) entienden que estas consignaciones son producto de una sentencia, y que la Defensoría del Pueblo administra recursos de terceros, como intermediaria para los pagos a los beneficiarios de estas acciones de grupo?

2. La entidad tiene en administración como intermediaria recursos de diferentes entes y el concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020 emitió concepto al Municipio de Santiago de Cali que debe registrar estos recursos en la cuenta 190801001 (otros activos entregados en administración), siendo la cuenta recíproca 290201001 para la Defensoría del Pueblo. ¿Cuál sería el trámite que debería realizar la Defensoría del Pueblo con los recursos del fondo con exactitud y la forma de registrar contablemente al recibir y entregar los recursos?

3. ¿La Defensoría del Pueblo puede tomar como base en las circulares este concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020 para informar a todos los entes sobre la contabilización de estos recursos para que se enteren y efectúen las reclasificaciones y así se apliquen de las instrucciones del concepto?

4. ¿En caso de que dichas obligaciones deban quedar en la cuenta 290201001 como sería el proceso de parametrización contable con la plataforma SIIF para el registro correcto de las mismas?

5. ¿Este concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, se aplicaría a las Acciones de Grupo que se están ejecutando y pagando en la Defensoría del Pueblo actualmente, y se les tendría que realizar una reclasificación o se siguen registrando como se realiza actualmente?

6. ¿Este concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, se aplicaría a las Acciones de Grupo nuevas que recibirán a partir de qué fecha?

7. ¿Este concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, se aplicaría a todas las Acciones de Grupo que se están ejecutando y a las nuevas que lleguen a la Entidad que tiempo se tendría para este proceso?

8. Cómo a quién y cuál sería el procedimiento de la Defensoría del Pueblo para solicitar la parametrización que permita los registros contables que trata el concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, es decir, que no se contabilice un gasto, sino

un abono al Nit. de la Entidad sancionada y que es la responsable del pago de la Acción de Grupo.

9. ¿Cuál sería el procedimiento de la Defensoría del Pueblo para solicitar la parametrización, que permita que los registros contables al realizar pagos a los beneficiarios y honorarios de los abogados por Acciones de Grupo, no generen un gasto a la entidad, sino por el contrario afecte el abono al responsable sancionado por la Acción de Grupo?”.

A través de comunicación telefónica realizada el 07 de febrero de 2024 con la doctora Omaira Chica Rodríguez de la Defensoría del Pueblo, explica el procedimiento contable que aplica esta entidad en la contabilidad del Fondo de Defensa Derechos e Intereses Colectivos, así:

En primer lugar, se debe tener en cuenta que la entidad actúa en calidad de intermediaria para el pago de las sentencias de las acciones de grupo y, por lo tanto, estos pagos no representan gastos para la entidad.

Cuando los recursos son recibidos por el Fondo son recaudados en una cuenta de ahorros de la entidad y se reconoce un pasivo en la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, previo a la identificación del tercero beneficiario. Dadas las disposiciones legales se deben trasladar estos recursos a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) para que sean administrados, la entrega de los recursos se reconoce en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y afecta la 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, registro que genera recíproca para la entidad.

La entidad realiza la reclasificación del pasivo de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS a la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros cuando identifica el tercero beneficiario del pago de la sentencia, ya que a su consideración esta subcuenta refleja el hecho de que el pasivo ha sido asumido por otra entidad.

Posteriormente, el giro de los recursos a los beneficiarios de las sentencias lo realiza directamente la DGCPTN, por lo que la entidad disminuye el valor de los recursos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y cancela el pasivo de la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros.

CONSIDERACIONES

La Ley 472 de 1998, por la cual se desarrolla el artículo 88 de la Constitución Política de Colombia en relación con el ejercicio de las acciones populares y de grupo y se dictan otras disposiciones, establece:

“CAPÍTULO VII

ALEGATOS, SENTENCIA Y RECURSOS

(...)

ARTÍCULO 65.- Contenido de la Sentencia. La sentencia que ponga fin al proceso se sujetará a las disposiciones generales del Código de Procedimiento Civil y además, cuando acoja las pretensiones incoadas; dispondrá:

(...)

3. El monto de dicha indemnización se entregará al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria, el cual será administrado por el Defensor del Pueblo y a cargo del cual se pagarán:

a) Las indemnizaciones individuales de quienes formaron parte del proceso como integrantes del grupo, según la porcentualización que se hubiere precisado en el curso del proceso. El Juez podrá dividir el grupo en subgrupos, para efectos de establecer y distribuir la indemnización, cuando lo considere conveniente por razones de equidad y según las circunstancias propias de cada caso;

b) Las indemnizaciones correspondientes a las solicitudes que llegaren a presentar oportunamente los interesados que no hubieren intervenido en el proceso y que reúnan los requisitos exigidos por el Juez en la sentencia.

(...)

TÍTULO IV

FONDO PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS

CAPÍTULO ÚNICO

ARTÍCULO 70.- Creación y Fuente de Recursos. Créase el Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, el cual contará con los siguientes recursos:

(...)

Artículo 71º.- Funciones del Fondo. El Fondo tendrá las siguiente (sic) funciones:

(...)

e) Administrar y pagar las indemnizaciones de que trata el artículo 68 numeral 3 de la presente Ley.

ARTÍCULO 72.- Manejo del Fondo. El manejo del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, estará a cargo de la Defensoría del Pueblo” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 006 de 2017 y modificado por las resoluciones 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que

corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN”.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 116 de 2017 y modificado por las resoluciones 080 de 2021, 238 de 2021, 064 de 2022 y 421 de 2023, señala:

“Para efectos de este Procedimiento, se establecen las siguientes definiciones:

El proceso judicial es el conjunto de actos regulados por la legislación procesal que se deriva de las demandas interpuestas ante un juzgado o un tribunal para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, cuyo resultado es una sentencia.

(...)

Las costas procesales son aquellas erogaciones económicas que debe asumir la parte que resulte vencida en un proceso judicial.

(...)

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones dependiendo de si estos son interpuestos o radicados por la entidad en contra de terceros o por terceros en contra de la entidad.

(...)

2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368- PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373- PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701- LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo (...)

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de provisiones. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368- PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 483101-Litigios y demandas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

(...)

Si las costas procesales no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión o se originaron en procesos judiciales de cobro, se registrarán debitando la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

2.7. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos administrados, y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 470508- Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS o la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando, en una sentencia ejecutoriada, se condene a varias entidades demandadas frente a un mismo proceso y el demandante exija el pago de la totalidad de la condena a una de ellas, la entidad que deba realizar el pago debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor de la obligación a su cargo, y la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por la obligación a cargo de las otras entidades condenadas, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 470508- Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, por el valor total del crédito judicial pagado. Por su parte, las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la obligación a su cargo" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en la consulta de la siguiente manera:

- Preguntas 1, 2 y 3. Tratamiento contable de las acciones de grupo, recursos y pagos de la sentencia.

A continuación, se indica el tratamiento contable que debe realizar cada una de las entidades involucradas en las acciones de grupo para su adecuado reconocimiento en la información financiera.

a) Entidad de Gobierno demandada

Cuando una entidad de gobierno sea demandada por terceros que buscan obtener compensación o beneficio al final del proceso judicial, le corresponde a la entidad dar aplicación al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con la finalidad de reconocer adecuadamente la admisión del proceso en su contra, así como la evolución y resolución del mismo.

Cuando la entidad sea notificada de que fue admitida la demanda de un tercero en su contra, deberá evaluar la probabilidad de pérdida que existe a fin de identificar si se encuentra ante una obligación remota, posible o probable.

Si la entidad establece que la obligación es probable, deberá reconocer un gasto por provisión por la mejor estimación del valor de la obligación, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS. El valor registrado es objeto de actualización conforme a nueva información que surja en el desarrollo del proceso.

Cuando la instancia judicial profiera sentencia y esta sea condenatoria para la entidad territorial, se debe cancelar la provisión ya reconocida y registrar una cuenta por pagar, para ello, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Si el valor de la sentencia es mayor al valor de la provisión, la entidad registrará la diferencia en la subcuenta 589012-Sentencias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS; pero si el valor de la sentencia es menor al de la provisión, la diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 483101-Litigios y demandas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Adicionalmente, la entidad deberá revisar si las costas procesales fueron incluidas en el valor provisionado y en caso de no haberlo realizado, deberá reconocer el gasto por este concepto.

Cuando la entidad realice la entrega de los recursos al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos para el pago de la sentencia, registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos

La Defensoría del Pueblo reconocerá, en la contabilidad del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, la recepción de los recursos de las sentencias registrando

un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando la Defensoría realice la entrega de los recursos a la DGCPN, registrará en la contabilidad del Fondo un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se efectúe el giro de los recursos a los beneficiarios de la sentencia, la Defensoría registrará en la contabilidad del Fondo un débito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

No le corresponde a la Defensoría, en la contabilidad del Fondo, realizar la reclasificación de los recursos recibidos y registrados en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS hacia la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, dado que esta última, de acuerdo con lo estipulado en el Procedimiento de procesos judiciales, se emplea para reconocer las obligaciones a cargo de una entidad por el pago de obligaciones que efectuó otra entidad, a la cual se le deben reembolsar dichos recursos.

c) Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional

En concordancia con el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la DGCPN aplicará el numeral 1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única para el reconocimiento de la recepción de los recursos que le fueron entregados al Fondo.

Cuando los recursos sean girados a la DGCPN, esta debitará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la DGCPN realice el giro de los recursos administrados a los beneficiarios de la sentencia, registrará un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

- Preguntas 5, 6 y 7. Aplicación del Concepto con radicado No. 20202000013921 para el reconocimiento contable de las acciones de grupo.

El tratamiento contable que deben aplicar las entidades para el reconocimiento de las demandas por acciones de grupo, el reconocimiento de las sentencias y el pago de las mismas, será el indicado en los literales anteriores de este concepto, en atención a los procedimientos para el registro de las operaciones interinstitucionales y para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En consecuencia, por medio de este concepto se deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, dirigido al doctor Genes Larry Velasco, Contador General de la Alcaldía de Cali.

-Preguntas 4, 8 y 9

Con relación a las parametrizaciones en SIIF Nación, para los registros contables citados en el concepto, se requiere que la Defensoría del Pueblo precise lo siguiente:

1. Si el rubro concepto de ingresos utilizados para los recaudos es el 6-0-49-1-02-6-06 Recursos de Terceros (acorde al catálogo de ingresos 2024), dado que en la consulta se cita el rubro 6-0-0-0-49-3 Acciones de grupo, el cual no está vigente.
2. Los rubros objeto de gasto utilizados por la Defensoría del Pueblo para ejecutar las obligaciones para el pago de las indemnizaciones a los beneficiarios y los honorarios a los abogados por las acciones de grupo, y demás gastos relacionados con los recursos del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos.

Los puntos descritos anteriormente fueron solicitados mediante correo electrónico a la Defensoría del Pueblo, una vez sean atendidos, la CGN procederá a validar y realizar las definiciones a que haya lugar en el SIIF-Nación. Posteriormente, se procederá a informar las definiciones del sistema que dan lugar al reconocimiento de los hechos económicos planteados en el presente concepto.

CONCEPTO No. 20241100022661 DEL 02-07-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Momento en que se debe hacer la evaluación de la probabilidad de pérdida del litigio con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable

Doctor
DIEGO ALEJANDRO RESTREPO RAMÍREZ
 Jefe Oficina Asesora Jurídica
 Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010029502 del 04 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

La resolución 080 de 2021 proferida por la Contaduría General de la República, por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, registra que:

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable. (Negrilla fuera del texto original).

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución número 353 de 2016 de

La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (hoy resolución 431 de 2023) se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

La resolución 431 del 28 de julio de 2023, proferida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, en su artículo 7, del capítulo III, que trata sobre la calificación del riesgo procesal y obligaciones contingentes de procesos judiciales, contiene que:

'A partir de la notificación de la demanda y antes de que sea contestada, se debe efectuar la primera calificación y el cálculo de la obligación contingente con su correspondiente registro, si hay lugar a ello.'

...

'Los/las apoderado/a de cada proceso son los encargados de efectuar la calificación del riesgo procesal y calcular la obligación contingente, siendo obligatorio informar al área financiera el valor de esta.'

Por lo anterior, se presenta en las resoluciones descritas anteriormente dos eventos procesales diferentes para la primera calificación del riesgo de las demandas judiciales, es decir, si es el momento de la notificación de la demanda o con la admisión de ésta, términos de plazos de las actuaciones procesales diferentes que generan en los apoderados controversias en la calificación del riesgo de los procesos judiciales.

Agradecemos su orientación al respecto, con el fin de unificar los criterios bajo los cuales se debe dar inicio a la calificación de los procesos judiciales dentro de la Plataforma E-Kogui”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“ARTÍCULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 162. CONTENIDO DE LA DEMANDA. Toda demanda deberá dirigirse a quien sea competente y contendrá:

(...)

8. <Numeral adicionado por el artículo 35 de la Ley 2080 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> El demandante, al presentar la demanda, simultáneamente deberá enviar por medio electrónico copia de ella y de sus anexos a los demandados, salvo cuando se soliciten medidas cautelares previas o se desconozca el lugar donde recibirá notificaciones el demandado. Del mismo modo deberá proceder el demandante cuando al inadmitirse la demanda presente el escrito de subsanación. El secretario velará por el cumplimiento de este deber, sin cuya acreditación se inadmitirá la demanda. De no conocerse el canal digital de la parte demandada, se acreditará con la demanda el envío físico de la misma con sus anexos.

En caso de que el demandante haya remitido copia de la demanda con todos sus anexos al demandado, al admitirse la demanda, la notificación personal se limitará al envío del auto admisorio al demandado.

ARTÍCULO 196. NOTIFICACIÓN DE LAS PROVIDENCIAS. Las providencias se notificarán a las partes y demás interesados con las formalidades prescritas en este Código y en lo no previsto, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

(...)

ARTÍCULO 198. PROCEDENCIA DE LA NOTIFICACIÓN PERSONAL. Deberán notificarse personalmente las siguientes providencias:

1. Al demandado, el auto que admita la demanda.

2. A los terceros, la primera providencia que se dicte respecto de ellos.

3. Al Ministerio Público el auto admisorio de la demanda, salvo que intervenga como demandante. Igualmente, se le notificará el auto admisorio del recurso en segunda instancia o del recurso extraordinario en cuanto no actúe como demandante o demandado.

4. Las demás para las cuales este Código ordene expresamente la notificación personal.

ARTÍCULO 199. NOTIFICACIÓN PERSONAL DEL AUTO ADMISORIO Y DEL MANDAMIENTO EJECUTIVO A ENTIDADES PÚBLICAS, AL MINISTERIO PÚBLICO, A PERSONAS PRIVADAS QUE EJERZAN FUNCIONES PÚBLICAS Y A LOS PARTICULARES. <Artículo modificado por el artículo 48 de la Ley 2080 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> El auto admisorio de la demanda y el mandamiento ejecutivo contra las entidades públicas y las personas privadas que ejerzan funciones públicas, se deben notificar personalmente a sus representantes legales o a quienes estos hayan delegado la facultad de recibir notificaciones, o directamente a las personas naturales, según el caso, y al Ministerio Público; mediante mensaje dirigido al buzón electrónico para notificaciones judiciales a que se refiere el artículo 197 de este código” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable”.

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, establece:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a abordar sus inquietudes, es preciso señalar que conforme a lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, esta entidad se pronunciará respecto al momento en que se debe realizar la evaluación de la probabilidad de pérdida de los litigios para efecto de la revelación o reconocimiento contable, y no realizará ningún pronunciamiento respecto a la plataforma E-kogui referida en su consulta, por cuanto dicho asunto no es competencia de esta entidad.

Hecha esta precisión se tiene que de conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, las entidades públicas deben evaluar la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales impetrados en su contra con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Adicionalmente, dicho procedimiento establece que para efecto de realizar tal evaluación, la respectiva entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y señala que las entidades podrán utilizar la metodología de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, establecida actualmente por medio de la Resolución 431 de 2023, cuando consideren que se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos.

En este sentido, respecto a su consulta se precisa que el momento procesal a partir del cual se debe hacer la evaluación de la probabilidad de la pérdida del litigio para efecto de proceder a su revelación o reconocimiento contable, es a partir de la notificación de la admisión de la demanda. Esto es así, por cuanto es en dicho momento en que la entidad tiene a su disposición información fiable respecto a los procesos judiciales respectivos.

Lo anterior, en atención a que es con la notificación del auto admisorio de la demanda incoada en contra de la entidad, que se realiza con sujeción a lo establecido en el artículo 199 del CPACA o en el inciso segundo del numeral 8 del artículo 162 del mismo código, que se traba la relación jurídico procesal; y si bien, en algunos casos los demandantes al momento de realizar la radicación de las demandas remiten copia de la misma y sus anexos a las entidades demandadas, ello no quiere decir que necesariamente se establecerá una relación jurídico procesal, en tanto si el juez rechaza la misma o la inadmite y no es subsanada, el proceso judicial podría no seguir en curso.

De igual forma, si el demandante solicita medidas cautelares no tendría que remitir copia de la demanda y sus anexos al demandado al momento de realizar su radicación, lo que implicaría que la entidad no tendría conocimiento de la existencia de dicha demanda. Aunado al hecho de que lo que se notifica al demandado es la providencia judicial mediante la cual se admitió la demanda, y no la radicación de la misma.

Así las cosas, la evaluación de la probabilidad de pérdida del proceso deberá realizarse tras dicha notificación, pues mal pudiera la entidad evaluar la probabilidad de pérdida de un proceso judicial del que no tenga ninguna información, como en el caso en que el demandante haya solicitado medidas cautelares, o que no continúe su curso, en el caso de las demandas que sean rechazadas.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación no estableció un término perentorio para realizar la evaluación de la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales que se impetran en contra de las entidades, sino que determinó el punto a partir del cual son susceptibles de reconocimiento o revelación.

No obstante, debe tenerse presente el principio de devengo, por lo cual, las entidades deben realizar la evaluación de la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales, en un tiempo razonable después de recibida la notificación del auto admisorio proferido dentro de los mismos. De allí que lo establecido en la metodología de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajuste al principio de devengo, en tanto se fija el plazo, hasta antes de la contestación de la demanda, para realizar tal evaluación.

CONCEPTO No. 20241100032721 DEL 04-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias. Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales.
	SUBTEMA	Compensación entre obligaciones tributarias debidas con las contenidas en sentencias y conciliaciones extrajudiciales a cargo de las entidades del Presupuesto General de la Nación

Doctora

MYRIAM AMOROCHO BECERRA

Contratista- Grupo Interno de Trabajo de Contabilidad

Fondo Único de tecnologías de la información y las comunicaciones (Fondo Único TIC)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No.20231100029902 del 23 de junio de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicitamos cordialmente su apoyo para que nos orienten en el procedimiento contable a aplicar, cuando se presenta una compensación con la DIAN, por una

obligación a pagar del Fondo Único de TIC, unidad administrativa especial del orden nacional, adscrita al Ministerio de TIC, NIT: 800.131.648-6, con ocasión al fallo No. 250002326000201101193-01 del 17 de marzo de 2021 y Resolución 1702 del 1 de diciembre de 2022, donde la DIAN ordenó COMPENSAR el valor de MIL TRESCIENTOS OCHENTA MILLONES CIENTO TREINTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS VIENTICINCO PESOS (\$1.380.138.225) a las deudas y obligaciones a cargo de ANDITEL S.A.S. con NIT. 860.074.671-1.

Es importante señalar que el Fondo Único de TIC hace parte del Presupuesto General de la Nación, no obstante, su fuente de financiación son recursos propios que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público administra en la cuenta CUN y no en una Tesorería

Centralizada, por cuanto no son recursos Nación que sitúa la DTN y por ende no se tienen operaciones interinstitucionales con Minhacienda; el procedimiento que emitió la CGN: 2. Operaciones sin Flujo de Efectivo; 2.1.1. Cruce de cuentas entre entidades por acreencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias"; afectando la cuenta 4722- OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, corresponde a aquellas entidades del mismo nivel que manejan recursos nación con la Tesorería Centralizada".

Posteriormente, mediante correo electrónico de 28 de junio de 2023 el Fondo Único Tic allega a la Contaduría General de la Nación - CGN nueva información, en la cual indica:

"(...) nos permitimos ampliar la información y adjuntar, Fallo No. 250002326000201101193-01 del 17 de marzo de 2021, Resolución 1702 del 1 de diciembre de 2022 expedida por la DIAN y RESOLUCIÓN NÚMERO 00249 DEL 21 DE ABRIL DE 2023.

Teniendo en cuenta que el valor de la compensación ordenada por la DIAN fue de \$1.380.138.225, conforme al artículo 1653 del Código Civil, el valor compensado se imputará al valor total adeudado de \$ 1.395.812.772 al 6 de enero de 2023 que, esta operación arroja un saldo a capital a reconocer a favor de ANDITEL S.A.S, por valor de QUINCE MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE PESOS MCTE (\$ 15.674.547), con base en lo expuesto dicho saldo, desde el 6 de enero de 2023 al 27 de abril de 2023, se reconocerán los intereses moratorios causados de SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL VEINTIOCHO PESOS M/CTE (\$666.028), Saldo que el Fondo Único Tic, reconoció el gasto y ordenar el pago por la suma de hasta de DIECISEIS MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS M/CTE. (\$16.340.575) con cargo al presupuesto del Fondo Único de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la vigencia actual, apropiado en el rubro A-03-10-01-001 "sentencias", de acuerdo con el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 99123 del 21 de abril de 2023".

CONSIDERACIONES

El artículo 29 de la Ley 344 de 1996 establece que "Cuando, como consecuencia de una decisión judicial, la Nación o uno de los órganos que sean una sección del presupuesto general de la Nación resulten obligados a cancelar una suma de dinero, antes de proceder a su pago, solicitará a la autoridad tributaria nacional hacer una inspección al beneficiario de la decisión judicial, y en caso de resultar obligación por pagar en favor del Tesoro Público Nacional, se compensarán las obligaciones debidas con las contenidas en los fallos, sin operación presupuestal alguna." (subrayado fuera del texto).

El artículo 2.8.6.2.3. del Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público 1068 de 2015 establece que "Las obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias objeto de compensación, serán aquellas que estén contenidas en liquidaciones privadas, liquidaciones oficiales y demás actos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,

que fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, debidamente ejecutoriadas, y las garantías o cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias, una vez ejecutoriada la providencia que declare su incumplimiento o la exigibilidad de las obligaciones garantizadas.” (subrayado fuera del texto).

El artículo primero de la Resolución de devolución y/o compensación No. 1702 de 1 de diciembre de 2022, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) resolvió:

“ARTÍCULO PRIMERO: RECONOCER Y COMPENSAR las obligaciones del contribuyente ANDITEL S.A.S. con NIT.860074671, con cargo al crédito reconocido mediante fallo No. 250002326000201101193-01 proferida por el Consejo De Estado Sala De Lo Contencioso Administrativo, en la cual se reconoce a la fecha de ejecutoria de la providencia el 23 de junio de 2022, el valor de MIL TRESCIENTOS OCHENTA MILLONES CIENTO TREINTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS VIENTICINCO PESOS M/L***** (\$1.380.138.225) a las deudas y obligaciones a cargo del solicitante (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Fondo Único Tic expidió la Resolución No. 00249 de 21 de abril de 2023, por la cual se reconoce un gasto y se ordena un pago con ocasión al cumplimiento de la sentencia proferida en el marco del proceso judicial No. 25000-23-26-000-2011-01193-01 promovido por Internet por Colombia S.A. contra el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en la cual señaló:

“ARTÍCULO 1. Compensación. Tener por compensada desde el 6 de enero de 2023, la obligación derivada de la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 17 de marzo de 2021, dentro del proceso No. 25000-23-26-000-2011- 01193-01, por un valor de MIL TRESCIENTOS OCHENTA MILLONES CIENTO TREINTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS VEINTICINCO PESOS MCTE (\$1.380.138.225), conforme la Resolución 1702 del 1 de diciembre de 2022 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, de conformidad con lo previsto en el artículo 1º del Decreto 642 de 2020 y demás normas concordantes.

ARTÍCULO 2. Reconocimiento. Reconocer el gasto y ordenar el pago por concepto de la sentencia de segunda instancia proferida por la Sección Tercera del Consejo de Estado el 17 de marzo de 2021 dentro del proceso 25000- 23-26-000-2011-01193-01 promovido por INTERNET POR COLOMBIA S.A (hoy ANDITEL S.A.S.). contra el hoy FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES, a favor de ANDITEL S.A.S., con NIT. 860.074.671-1, por la suma de hasta de DIECISEIS MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS M/CTE. (\$16.340.575) con cargo al presupuesto del Fondo Único de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la vigencia actual, apropiado en el rubro A-03-10-01-001 “sentencias”, de acuerdo con el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 99123 del 21 de abril de 2023”. (subrayado fuera de texto).

Además, la entidad informa que “Teniendo en cuenta que el valor de la compensación ordenada por la DIAN fue de \$1.380.138.225, conforme al artículo 1653 del Código Civil, el valor compensado se imputará al valor total adeudado de \$ 1.395.812.772 al 6 de enero de 2023 que, esta operación arroja un saldo a capital a reconocer a favor de ANDITEL S.A.S, por valor de QUINCE MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE PESOS MCTE (\$ 15.674.547), con base en lo expuesto dicho saldo, desde el 6 de enero de 2023 al 27 de abril de 2023, se reconocerán los intereses moratorios causados de SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL VEINTIOCHO PESOS M/CTE (\$666.028), Saldo que el Fondo Único Tic, reconoció el gasto y ordenar el pago por la suma de hasta de DIECISEIS MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS M/CTE. (\$16.340.575) con cargo al presupuesto del Fondo Único de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la vigencia actual, apropiado en el rubro A-03-10-01-001 “sentencias”, de acuerdo con el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 99123 del 21 de abril de 2023”. (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece que:

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. (...)

Si los intereses no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión, se registrarán debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias o la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091-Intereses de sentencias o la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460 - CRÉDITOS JUDICIALES.

(...)

2.7. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que

corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos administrados, y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 470508- Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS o la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades del Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece lo siguiente:

“2. OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

Corresponden a las operaciones realizadas entre entidades sin que se requiera manejo de efectivo, tales como el cruce de cuentas, el pago de obligaciones con títulos y las operaciones no monetizadas con recursos de crédito externo.

2.1. Cruce de cuentas

El cruce de cuentas consiste en extinguir derechos y obligaciones expresas y exigibles a la fecha de cruce, de conformidad con las disposiciones normativas que las autoricen, entre entidades que son recíprocamente deudoras y acreedoras.

2.1.1. Cruce de cuentas entre entidades por acreencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias

Cuando una persona natural o jurídica tiene un saldo a favor, como consecuencia de sentencias y conciliaciones judiciales, en una entidad que ejecuta recursos del presupuesto y, a su vez, esta persona tiene obligaciones tributarias con la entidad que administra los impuestos, procede el cruce de cuentas.

El cruce de cuentas se realiza entre las entidades que tienen registrado el pasivo y las que tienen registrada la renta por cobrar.

Para el efecto, la entidad acreedora debitará el pasivo, por el monto autorizado, en la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 472201-Cruce de cuentas de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, con base en el acto administrativo expedido por la entidad que administra los impuestos.

Por su parte, la entidad que administra los impuestos cancelará la renta por cobrar registrada a cargo de la persona natural o jurídica beneficiaria de la sentencia o conciliación judicial, mediante una operación de enlace con la entidad que tiene la acreencia. En este sentido, debitará la subcuenta 572201- Cruce de cuentas de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.”
(subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en normativa expuesta se da alcance al concepto en comento en los siguientes términos: el Fondo Único TIC registrará el cruce de cuentas con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) por las acreencias del proceso judicial a favor de ANDITEL S.A.S, por el monto autorizado, esto es, el valor de la compensación ordenada por la DIAN mediante Resolución No. 1702 de 1 de diciembre de 2022, debitando la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 472201-Cruce de cuentas de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por su parte la DIAN registrará el cruce de cuentas con el Fondo Único TIC debitando la subcuenta 572201-Cruce de cuentas de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, por el valor de la compensación ordenada mediante Resolución No. 1702 de 1 de diciembre de 2022.

Ahora bien, si el Fondo Único TIC no tuvo en cuenta en la estimación de la provisión de los litigios y demandas los intereses de mora, el Fondo registrará el gasto debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091-Intereses de sentencias de la cuenta 2460- CREDITOS JUDICILAERS

El Fondo Único TIC, registrará el pago del saldo de la sentencia junto con sus intereses moratorios a favor de ANDITEL S.A.S debitando la subcuenta 246002-Sentencias y la subcuenta 246091-Intereses de sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

En consecuencia, por medio de este concepto se deroga el concepto con radicado con No. 20231110020771 del 27 de julio de 2023 dirigido a la doctora Myriam Amorocho Becerra, contratista del Grupo Interno de Trabajo de Contabilidad del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (Fondo Único TIC)

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000171 del 03-01-2024
20241100017701 del 27-05-2024
20241100023481 del 10-07-2024
20241100024321 del 23-07-2024
20241120024341 del 20-08-2024
20241100031111 del 18-09-2024
20241100040681 del 12-12-2024
20241100041771 del 23-12-2024

1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100010801 del 20-03-2024

20241100041321 del 18-12-2024

1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN

CONCEPTO No. 20241100000331 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la concurrencia de la Nación para el pago del pasivo pensional de universidades e instituciones de educación superior del orden territorial.

Doctor
 LUIS FELIPE LARRARTE RESTREPO
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Educación Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010055522 del 30 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En las operaciones recíprocas reportadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con corte a septiembre 30 de 2023 se encuentra registrado en la cuenta 572210 el valor de \$34.118.046.826 lo cual corresponde a la emisión de Bonos tipo A realizada por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Valor que, el Ministerio de Hacienda solicita al MEN sea reconocido en sus estados financieros por ser una contribución a cargo de la Nación, del pasivo pensional de las Universidades o instituciones oficiales de educación superior de naturaleza territorial.

Teniendo en cuenta lo anterior este ministerio manifiesta que no concurre con las universidades relacionadas (Cartagena, Magdalena, del Tolima y Nariño) por ser entidades que pertenecen al orden territorial, por lo tanto, se encuentran adscritas a los departamentos.

Así las cosas, y atendiendo lo dispuesto en el artículo 9 de la resolución 320 de 2019 el MEN tiene reconocidas las obligaciones pensionales de las entidades territoriales que se pagan a través de FOMAG.

Así mismo este Ministerio tiene reconocido la provisión por concurrencia de pasivo pensional de 6 universidades de orden Nacional con las cuales se encuentra suscrito un contrato o convenio, estas son: Universidad Tecnológica del Choco, Universidad Nacional de Colombia, Universidad Tecnológica de Pereira, Universidad del Cauca, Universidad de Caldas y Universidad de Córdoba

De acuerdo con lo anterior y con base en lo establecido en las resoluciones 320 de 2019 y 195 de 2020 solicitamos aclaración sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Debe este Ministerio reconocer en sus estados financieros la emisión de estos bonos?
2. De ser así, ¿en qué momento debe reconocer el pasivo pensional de estas universidades?
3. ¿cuáles serían los registros contables?
4. ¿Cuál sería el documento soporte para el registro de estas transacciones?
5. Cómo disminuiría este bono, teniendo en cuenta que este Ministerio solo concurre con 6 universidades las cuales tienen presupuesto para ser girado anualmente, y esta concurrencia se encuentra avalada por Planeación Nacional
6. ¿En qué momento debe informar el Tesoro nacional que realizó la emisión de los bonos?
7. ¿Cuáles son las operaciones recíprocas y que terceros debemos utilizar en cada transacción?"

CONSIDERACIONES

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTICULO 131. Fondo para pagar el pasivo pensional de las universidades oficiales y de las instituciones oficiales de educación superior de naturaleza territorial. Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no esté constituido en reservas en las cajas de previsión, o fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en

aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los 5 últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Dentro del años siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los 2 primeros años de la vigencia de la presente Ley” (subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable pública, el artículo 6° de la Resolución 320 de 2019, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, indica:

“ARTÍCULO 6°. Transitorio. A 31 de diciembre de 2019 las entidades determinarán los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, aplicando lo establecido en el Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación o ajuste de los saldos registrados afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES” (subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, señala:

“10. CONCURRENCIA PARA EL PAGO DEL PASIVO PENSIONAL

10.1. Derechos y obligaciones originados en la concurrencia

Cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, la Nación o las entidades territoriales deban concurrir para el pago de pensiones de universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior (...), el MEN (...), en representación de la Nación, y las entidades territoriales, en su calidad de entidades concurrentes, reconocerán una provisión por concepto de la concurrencia, con independencia de que se haya suscrito o no un convenio de concurrencia.

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia continuará reconociendo la obligación pensional y, adicionalmente, reconocerá un derecho por concurrencia.

La provisión por concurrencia en cada una de las entidades concurrentes, registrada en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, (...) se medirán por el valor que se espera pagar (...) por este concepto, según corresponda.

10.1.1. Variación de las obligaciones por concurrencia

En caso de que la obligación por concurrencia aumente, la entidad concurrente debitará la subcuenta 537313-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, previa disminución del ingreso registrado por menores valores de la provisión, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Ahora bien, si el valor de la obligación por concurrencia disminuye, la entidad concurrente debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la provisión, si a ello hay lugar.

(...)

10.2. Pago de los derechos y obligaciones por concurrencia

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, el pago de las obligaciones por concurrencia puede efectuarse en efectivo o, para el caso de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior, mediante la emisión de bonos de valor constante serie "A" o serie "B".

(...)

10.2.2. Cuando la obligación por concurrencia se va a extinguir mediante bonos de valor constante serie "A"

Cuando se emitan bonos de valor constante serie "A", con el fin de reembolsarle a las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior la porción del pasivo pensional que ya haya sido pagada, se aplicará lo establecido en este numeral.

10.2.2.1. Emisión del bono de valor constante serie "A"

Cuando la DGCPTN emita un bono de valor constante serie "A", el MEN debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor del bono emitido. Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO. La actualización del bono emitido se realizará conforme a lo establecido en la Norma de emisión de títulos de deuda.

(...)

10.2.2.2. Pagos por concepto de amortización del bono de valor constante "serie A"

Con el giro de los recursos que, por concepto de amortización del bono de valor constante serie "A", realice la DGCPTN, debitará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

(...)

12. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El valor de las operaciones sin flujo de efectivo de la DGCPTN con el MEN, derivadas de la emisión, sustitución o baja en cuentas de bonos de valor constante serie "A" y serie "B".

(...)

El valor de la provisión en las entidades concurrentes con el valor del derecho en la universidad oficial o institución oficial de educación superior o en la entidad del sector salud, beneficiaria de la concurrencia" (subrayado fuera de texto).

La Resolución 340 de 2022, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, eliminó la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y creó la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES que "Representa el valor de la reversión de las provisiones de periodos anteriores que se origina por cambios en las estimaciones" (subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante la Resolución 069 de 2021, define:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, el Ministerio de Educación Nacional (MEN) no reconocerá los bonos emitidos y colocados objeto de su consulta ni la amortización correspondiente.

Ahora bien, conforme al mismo Procedimiento, el MEN debió reconocer la provisión por la obligación de concurrencia en el pago del pasivo pensional de las universidades oficiales o instituciones de educación superior del orden territorial, con independencia de que se hubiera firmado o no acuerdos de concurrencia. En este sentido, la Resolución 320 de 2019 permitía realizar, hasta el 31 de diciembre de 2019, el reconocimiento de dicha provisión mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y el crédito de la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, por el valor que esperaba pagar calculado conforme al artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y demás disposiciones que lo reglamenten o modifiquen.

Posteriormente, los cambios de valor en la provisión debieron reconocerse afectando el resultado del periodo conforme a lo establecido en el numeral 10.1.1. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, considerando las modificaciones realizadas por la Resolución 340 de 2022 al Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con la información suministrada por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) sobre la emisión y colocación de títulos para el pago de la concurrencia del pasivo pensional de instituciones de educación superior del orden territorial, el MEN debió debitar la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditar la subcuenta 472210-Pago de Obligaciones con Títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor del bono emitido.

Asimismo, de conformidad con el mismo Procedimiento, el MEN debió reportar las siguientes operaciones como recíprocas:

- El valor de las operaciones sin flujo de efectivo, derivadas de la emisión de bonos, con la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN).
- El valor de la provisión por la obligación de concurrencia con la universidad oficial o institución oficial de educación superior beneficiaria de la concurrencia.

Aunado a lo anterior, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable define los soportes de contabilidad, así como sus características y contenido. Por lo tanto, el MEN

atenderá lo concerniente a los soportes de origen interno para el reconocimiento de la provisión por concurrencia, y lo concerniente a los soportes de origen externo para el registro del pago efectuado conforme a la información suministrada por la DGCPTN.

Adicionalmente, es pertinente aclarar que el MEN, la DGCPTN y la entidad beneficiaria de la concurrencia deberán implementar los mecanismos que consideren pertinentes para promover el adecuado flujo de información entre dichas entidades, con el fin de que no se presenten diferencias en el reporte de operaciones recíprocas y se reconozcan oportunamente los diferentes hechos económicos.

No obstante, como el MEN informa en su consulta que no aplicó el Procedimiento mencionado, deberá aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con: i) la corrección de errores de ejercicios anteriores, por no haber reconocido la provisión por la obligación de concurrencia que existe con universidades oficiales e instituciones de educación superior con las que no ha suscrito un acuerdo de concurrencia; y ii) la corrección de errores del periodo corriente, por la operación sin flujo de efectivo con la DGCPTN.

Asimismo, atendiendo a la misma Norma, el MEN deberá evaluar si este error es material, con el fin de determinar si debe realizar la reexpresión de los saldos comparativos de las partidas afectadas en los estados financieros a presentar con fecha de corte al 31 de diciembre de 2023.

CONCEPTO No. 20241100038061 DEL 21-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los saldos del plan de activos para beneficios posemplo después de la asunción total del pasivo pensional Baja en cuentas de los saldos de las subcuentas de la cuenta 3151- GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO

Doctor
 DANIEL FERNANDO CRUZ GONZÁLEZ
 Director Administrativo y Financiero
 Superintendencia de Notariado y Registro
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010053242 del 18 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Acorde con el desarrollo operacional de la Superintendencia de Notariado y Registro (SNR), se encuentra previsto el traslado de la función pensional y la administración de la nómina de los pensionados del liquidado Fondo de Previsión Social de Notariado y Registro (FONPRENOR) a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP. En este proceso, se trasladarán la totalidad de las obligaciones correspondientes al pasivo pensional (pasivos) y los recursos destinados para su pago (activos).

Durante la vigencia 2021, se actualizó el cálculo actuarial del pasivo pensional, reflejando que las obligaciones eran superiores a los activos destinados a cubrir dicho pasivo, por lo cual se constituyó una reserva presupuestal por valor de \$140.000.000.000, destinada a la cancelación de parte del pasivo pensional. Sin embargo, en la vigencia 2022, se realizó la reexpresión de los estados financieros a diciembre del 2021 por corrección de errores en el cálculo actuarial del pasivo pensional, tras la corrección de errores se presentó una disminución del pasivo pensional por un total de \$208.730.907.222, a continuación se relacionan los saldos a diciembre de 2021 sin reexpresar y 2021 reexpresado:

	2021 sin reexpresar	2021 reexpresado	Diferencia
Pasivo pensional	454.859.993.419	246.129.086.197	-208.730.907.222
Cálculo actuarial de pensiones	72.049.542.346	86.927.161.744	14.877.619.398
Cálculo actuarial de futuras pensiones	382.810.451.073	159.201.924.453	-223.608.526.620

Concepto	2021	2021
	Sin reexpresar	Reexpresado
Beneficios posempleo – pensiones	-454.871.694.519,93	-246.140.787.297,93
Plan de activos para beneficios posempleo	203.067.430.472,08	203.067.430.472,08
	-251.804.264.047,85	-43.073.356.825,85

Al 31 de diciembre de 2023, se realizó la última actualización del pasivo pensional. Sumados los movimientos registrados durante la vigencia de 2024, se identificó que, al 31 de agosto de 2024, el valor del plan de activos para beneficios posempleo es superior al pasivo pensional, como se detalla a continuación:

DETALLE	BENEFICIOS POSEMPLEO AGOSTO 2024
	VALOR
(A) 2,5,14 Beneficios posempleo	-271.257.211.468
(B) Efectivo y equivalentes al efectivo	2.691.942.189
(B) Recursos entregados en administración	239.454.085.365
(B) Propiedades, planta y equipo	40.493.088.954
(Sumatoria B) 1.9.04 Total plan de activos para beneficios posempleo	282.639.116.509
(A+B) Valor neto de los beneficios posempleo	11.381.905.040

En virtud de lo anterior y considerando que a la fecha el saldo del plan de activos para beneficios posempleo es superior al pasivo pensional, ¿deberá la SNR, una vez se realice el traslado del pasivo y los recursos destinados para su pago a la UGPP, proceder a reclasificar los activos remanentes que conformen el plan de activos a sus cuentas correspondientes y dar de baja los saldos registrados en el patrimonio por ganancias o pérdidas asociadas a los beneficios posempleo como lo determina el procedimiento contable vigente para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y los recursos que lo financian?”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, señala:

“11. LIQUIDACIÓN FINAL DEL PLAN DE BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADO CON PENSIONES

(...)

Por su parte, una vez pagadas todas las obligaciones pensionales a cargo, la entidad reclasificará el valor de los activos que conformen el plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Adicionalmente, la entidad dará de baja los saldos registrados en las subcuentas de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando la entidad realice el traslado total de las obligaciones pensionales y de los activos destinados exclusivamente para la atención de dichas obligaciones a la U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP, la entidad reclasificará los activos remanentes que conformen el plan de activos, mediante un débito en las subcuentas y cuentas del grupo de activos que corresponda y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Así mismo, dará de baja los saldos registrados en las subcuentas de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO. Para el efecto, debitará la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO. La diferencia entre estos valores se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000691 del 12-01-2024

20241100014311 del 03-05-2024

20241100020991 del 18-06-2024

1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

CONCEPTO No. 20241100030961 DEL 16-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud
	SUBTEMA	Aplicación del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud

Doctora
 FLOR OMAIRA ROA NÚÑEZ
 Asesora Área Contable
 Tauramena
 Tauramena, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010039862 del 2 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad señala:

Las operaciones recíprocas de la entidad con lo reportado por la ADRES presentan diferencias, debido a que, a partir del 22 de abril de 2024, las LMA publicadas por la ADRES reflejan de manera detallada la UPC RESTITUIDA, discriminando la UPC RESTITUIDA VIGENCIA ANTERIOR y la UPC RESTITUIDA VIGENCIA ACTUAL, las cuales antes de esta fecha solamente reflejaban un valor total por la UPC RESTITUIDA, sin discriminarla.

Teniendo en cuenta lo anterior, la entidad le solicitó a la ADRES mayor información en relación a las diferencias presentadas, pero la respuesta para la entidad no es clara. Por lo tanto, para una mayor explicación la entidad envía un archivo en Excel que contiene: la Liquidación Mensual de Afiliados Consolidada de enero a junio de 2024 del Municipio de Tauramena; un ejercicio de la contabilización de las fuentes, la destinación de los recursos y los reintegros reflejados en la LMA Consolidada de acuerdo al procedimiento y a la

interpretación de la entidad frente al procedimiento; y un ejercicio de la manera sugerida por la ADRES.

Así las cosas, a continuación, se detallan las inquietudes presentadas:

“1. Según la LMA Consolidada, ¿cuál es el valor correcto que se debe registrar por concepto de transferencias recibidas de la ADRES, establecida en el numeral 2.1.4 del Procedimiento en la subcuenta 442104-Recursos para la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud? ¿es el valor reflejado en la LMA Consolidada, en la columna N denominada APORTES DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN Y/O ADRES, equivalente a \$5.790.102.285,46? o ¿es el valor sugerido por la ADRES?, el cual calculan así:

CONCEPTO	VALOR
UPC APROPIADA	10.857.965.509,44
RECURSOS SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES	(3.837.287.989)
COLJUEGOS	(115.604.153)
TOTAL DEPARTAMENTAL GIRADO POR ADRES	(650.205.941,88)
TOTAL A REGISTRAR EN LA SUBCUENTA 442104	6.254.867.425,56
Este valor sugerido por la ADRES, es lo mismo que sumar:	
UPC RESTITUIDA TOTAL	464.765.140,10
APORTES DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN Y/O ADRES	5.790.102.285,46
TOTAL A REGISTRAR EN LA SUBCUENTA 442104	6.254.867.425,56

2. ¿Cuál es el valor de la UPC que se debe registrar en la subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S), de acuerdo al numeral 2.2.1. del Procedimiento? ¿Es el valor de la UPC Apropiada o el valor de la UPC Neta?

3. En el numeral 2.3. Reintegros del Procedimiento establece la forma como se deben registrar los reintegros y plantea una contabilización cuando el beneficiario de los reintegros es la ADRES y una contabilización cuando los recursos del reintegro son de la entidad o del fondo de salud. ¿Cuál es la entidad pública que debe definir quién es el beneficiario de los reintegros o existe alguna norma que define quien es el beneficiario de estos reintegros? Es de resaltar que de acuerdo a la contabilización sugerida por la ADRES, ellos contabilizan estos reintegros asumiendo que la ADRES es la beneficiaria de estos reintegros”.

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, señala:

“ARTÍCULO 42. COMPETENCIAS EN SALUD POR PARTE DE LA NACIÓN. Corresponde a la Nación la dirección del sector salud y del Sistema General de Seguridad Social en Salud en el territorio nacional, de acuerdo con la diversidad regional y el ejercicio de las siguientes competencias, sin perjuicio de las asignadas en otras disposiciones:

(...)

42.24 Financiar, verificar, controlar y pagar servicios y tecnologías en salud no financiadas con cargo a la Unidad de Pago por Capitación (UPC) en el Sistema General de Seguridad Social en Salud. La verificación, control y pago de las cuentas que soportan los servicios y tecnologías de salud no financiados con recursos de la UPC de los afiliados al Régimen Subsidiado prestados a partir del 1 de enero de 2020 y siguientes, estará a cargo de la Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud (ADRES), de conformidad con los lineamientos que para el efecto expida el Ministerio de Salud y Protección Social” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece:

“2. RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES O FONDOS DE SALUD DESCENTRALIZADOS Y DESTINACIÓN DE DICHOS RECURSOS

(...)

2.1. Recursos de las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados

(...)

2.1.4. Transferencias recibidas de la ADRES

Cuando la ADRES transfiera recursos a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado para el financiamiento del régimen subsidiado (...). Por su parte, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 133701-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442104-Recursos para la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

(...)

2.2. Destinación de los recursos de las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados

2.2.1. Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S)

La entidad territorial o el fondo de salud descentralizado registrará el valor de las UPC-S debitando la subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248002-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Por su parte, la Empresa Promotora de Salud del régimen subsidiado (EPS-S) debitará la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 431106-Unidad de pago por Capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

(...)

Con el pago, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 248002-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. (...)

(...)

2.3. Reintegros

Cuando la EPS-S o la IPS deba reintegrar recursos a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5502-SALUD, si el gasto fue registrado en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480863-Reintegros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto fue reconocido en periodos contables anteriores.

(...)

Con el reintegro de los recursos, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recauda en sus cuentas bancarias, la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si los recauda la ADRES, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si se realizan descuentos por obligaciones de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado con la EPS-S o la IPS, y acreditará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por otra parte, cuando los recursos los recaude la ADRES, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-

DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD.

Adicionalmente, cuando el beneficiario del reintegro sea la ADRES, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 442104-Recursos para la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el ingreso fue reconocido en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso fue reconocido en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Pregunta 1.

Las transferencias recibidas por la ADRES en virtud del numeral 2.1.4. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud, corresponden a los recursos aportados por la ADRES a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado para el financiamiento del régimen subsidiado.

Así las cosas, el valor por el cual se debe reconocer este hecho económico corresponde al valor que reporte la ADRES como transferencia de recursos a la entidad territorial; esto es, sin incluir los recursos que deba transferir el Ministerio de Salud y Protección Social a favor de la entidad territorial (los cuales son registrados de acuerdo con el numeral 2.1.2 del procedimiento), y los conceptos por rentas cedidas (los cuales son registrados de acuerdo con el numeral 2.1.1. del procedimiento).

Pregunta 2.

Cuando la entidad territorial o fondo de salud descentralizado destine los recursos a la Empresa Promotora de Salud del régimen subsidiado (EPS-S), en cumplimiento del numeral 2.2.1. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud, el valor de la Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado UPC-S por el cual deberá reconocer el gasto y cuenta por pagar respectiva, corresponde a la UPC Apropiable, por cuanto es el valor total que la entidad territorial tiene como obligación con la EPS-S para el financiamiento del régimen subsidiado.

Pregunta 3

Los reintegros corresponden a la recuperación de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud mediante aplicación automática o el debido proceso y por lo tanto, como señala el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los reintegros se pueden generar: (i) por los recursos del régimen contributivo, numeral 1.7. Reintegros, caso en el cual el beneficiario es la ADRES; o (ii) por los recursos provenientes del esfuerzo propio de las entidades territoriales o por las transferencias recibidas de la ADRES para el financiamiento del régimen subsidiado, numeral 2.3. Reintegros.

En este sentido, es la entidad quien debe definir a que tipo de reintegro corresponden los recursos y que entidad es la beneficiaria de los mismos, a fin de reconocer los hechos económicos según correspondan, de conformidad con los soportes que le permitan verificar el origen de los recursos que se registrarán como reintegros y aplicar lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud.

Así las cosas, si los recursos corresponden a reintegros que debe realizar la EPS-S o la IPS a la entidad territorial de conformidad con el numeral 2.3., la entidad territorial debitará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5502-SALUD, si el gasto fue registrado en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480863-Reintegros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto fue reconocido en periodos contables anteriores. Por consiguiente, la disminución del gasto que se señala en la consulta se efectuará cuando los reintegros provengan de los recursos que la entidad territorial destinó para cofinanciar el régimen subsidiado. Así mismo, se afectará la subcuenta 248002-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuando con ocasión al reconocimiento del reintegro se realizan descuentos por obligaciones de la entidad territorial con la EPS-S o la IPS.

Con el reintegro de los recursos, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recauda en sus cuentas bancarias, la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si los recauda la ADRES, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si se realizan descuentos por obligaciones de la entidad territorial con la EPS-S o la IPS, y acreditará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

Por otra parte, si los recursos corresponden a reintegros cuyo beneficiario es la ADRES de conformidad con el numeral 2.3, la entidad territorial debitará la subcuenta 442104-

Recursos para la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el ingreso fue reconocido en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso fue reconocido en periodos contables anteriores, y acreditar la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Así las cosas, la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES no debería quedar con saldo negativo puesto que inicialmente se generó por el reconocimiento de los recursos que la ADRES transfirió a la entidad territorial para el financiamiento del régimen subsidiado.

CONCEPTO No. 20241100040191 DEL 09-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la redistribución de recursos del Sistema General de Regalías cuando la entidad ejecutora es diferente a la beneficiaria

Doctora
YORLEY LÓPEZ BARRERA
 Secretaria General
 Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena
 Barrancabermeja, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010054882 del 25 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Conforme a lo establecido en el numeral 6 del artículo 22 de la Ley 2056 de 2020, se dispuso una distribución del 0.5% de los recursos de regalías para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del Dique; estos recursos son canalizados a través de la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena (Cormagdalena), identificada con el Código CGN No 039900000 la cual es la entidad beneficiaria.

El pasado 14 de Junio de 2024 en instancia de decisión, se expidió el Acuerdo No 13 por medio del cual se priorizó y aprobó el proyecto de inversión BPIN No 2023058930020 cuyo objeto es la RECUPERACIÓN DE ECOSISTEMA ESTRATÉGICO CIÉNAGA SARDINATA QUE REPRESENTA EL PATRIMONIO AMBIENTAL DEL MUNICIPIO DE YONDO designándose a la entidad Provincia Administrativa y Planificación - PAP- 'DEL AGUA BOSQUES Y EL TURISMO' DEL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUÍA identificándose con el Código CGN 923272894, entendiéndose como la entidad ejecutora de dicho proyecto.

(...)

Con base en el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión

CORMAGDALENA			ENTIDAD EJECUTORA		
ENTIDAD BENEFICIARIA	DEBE	HABER	NIVEL TERRITORIAL	DEBE	HABER
198604 Gasto diferido por transferencias	\$ 12,166,566,024		299002 Ingreso diferido por transferencias condicionada		
240315 Otras transferencias		\$ 12,166,566,024	133712 Otras transferencias		

Posteriormente, con la expedición, por parte de la entidad ejecutora del proyecto, del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados

CORMAGDALENA			EJECUTORA EJECUTORA		
ENTIDAD BENEFICIARIA	DEBE	HABER	NIVEL TERRITORIAL	DEBE	HABER
542302 Para proyectos de inversión	\$ 12,166,566,024		442802 Para proyectos de inversión		
198604 Gasto diferido por transferencias		\$ 12,166,566,024	299002 Ingreso diferido por transferencias condicionada		

En este último registro contable, la Corporación ha sido informada por parte del grupo contable de la entidad ejecutora (Provincia Administrativa y Planificación -PAP- 'DEL AGUA BOSQUES Y EL TURISMO' DEL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUÍA), su desacuerdo en afectar la cuenta contable 442802 Para proyectos de inversión.

Por lo anterior de manera formal y respetuosa solicitamos nos sea aclarado el tratamiento contable tanto para la entidad beneficiaria como entidad ejecutora, para el registro de los recursos del 0.5% del Sistema General de Regalías indicado en la Resolución 191 de 2020. (...)"

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, menciona:

"3. REDISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS

La redistribución se presenta cuando i) la entidad beneficiaria de la regalía transfiere recursos de regalías a una entidad ejecutora que a su vez va a ser beneficiaria del producto del proyecto de inversión o ii) el órgano del SGR u otra entidad a la que le distribuyan recursos de regalías los transfiere a otra entidad para ejecutar gastos del SGR.

3.1. Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía redistribuya recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto, dado que esta última va a ser la entidad beneficiaria del producto del proyecto, con base en el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. (...).

Posteriormente, con la expedición, por parte de la entidad ejecutora del proyecto, del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión es ejecutado por una entidad de gobierno. (...).

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...).

(...)

Posteriormente, cuando se ejecuten estos recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 4.3. de este Procedimiento.

(...)

4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

Los proyectos de inversión pueden ser ejecutados por una entidad que a su vez es beneficiaria de la regalía o por una entidad distinta de esta última. Así mismo, el producto del proyecto, en algunos casos, puede ser de la entidad o las entidades beneficiarias de la regalía, de la entidad ejecutora del proyecto (cuando es distinta de la entidad beneficiaria de la regalía) o, en otros casos, de una entidad que se establecerá posteriormente.

Para cada una de estas situaciones, las entidades involucradas en el proyecto de inversión atenderán las definiciones señaladas en este Procedimiento y, con base en ello, aplicarán el tratamiento contable que les corresponda de acuerdo con los numerales que a continuación se señalan.

(...)

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

La entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

(...)

4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto, sea pública o privada.

4.3.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, con independencia de que sea una entidad de gobierno o una empresa pública, debitará la

subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, considerando los descuentos tributarios respectivos.

Ahora bien, cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN si se trata de pasivos. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía establecerá mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto de naturaleza privada le informe sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El reconocimiento contable de los proyectos de inversión realizados con los recursos del Sistema General de Regalías dependerá del rol de las entidades involucradas en los hechos económicos. Por lo que será necesario determinar la i) entidad beneficiaria de la regalía, que corresponde a la entidad territorial o las corporaciones autónomas regionales que reciben asignaciones o compensaciones de recursos del SGR; ii) entidad ejecutora del proyecto, que es aquella designada para gestionar el proyecto de inversión aprobado y garantizar la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto; y iii) entidad beneficiaria del producto del proyecto, que es aquella que se beneficiará del resultado obtenido del proyecto de inversión financiado con recursos de regalías.

Ahora bien, para el reconocimiento de los hechos económicos derivados del proyecto de inversión que señala en su consulta, tanto la entidad ejecutora como la entidad beneficiaria de la regalía deberán aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías; dado que en su consulta no se identifica cual es la entidad beneficiaria del producto del proyecto, la entidad deberá identificar si aplica: i) el numeral 3.1. Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión y para la ejecución el numeral 4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto, sea pública o privada, o ii) el numeral 4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente.

De acuerdo con el tratamiento contable expuesto en su consulta, se deduce que la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto;

por lo consiguiente, el reconocimiento de la redistribución de recursos provenientes de regalías corresponde a los registros contables señalados en el procedimiento mencionado.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100033971 del 21-10-2024

1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.7 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS QUE EL FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES TRANSFIERE A LOS OPERADORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE TELEVISIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

CONCEPTO No. 20241100002011 DEL 30-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por recursos administrados a través de patrimonios autónomos.

Doctora
 YENNY ROCÍO ACEVEDO FRANCO
 Asesor I
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010058152 del 18 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo adaptación en desarrollo de su cometido estatal, y en virtud de lo establecido en el artículo 5º del Decreto 4819 del 29 de diciembre de 2010 ‘Por el cual se crea el Fondo Adaptación’ ejecuta los recursos de inversión a través de patrimonios autónomos, creados mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos, por lo cual efectúa giros con concepto de anticipos, recursos entregados en administración, convenios interadministrativos, entre otros, detallados de la siguiente manera:

Contrato de Fiducia Mercantil 3-1-23-139 de fecha 28 de septiembre de 2011, celebrado entre el Fondo Adaptación y Fiduciaria la Previsora S.A. que tiene por objeto la constitución de un Patrimonio Autónomo con los recursos que entregue el FIDEICOMITENTE para la realización y ejecución de los diferentes proyectos gestionados por el Fondo. En virtud de lo anterior, la Fiduciaria con los recursos recibidos, deberá administrar, invertir y efectuar los pagos que le sean solicitados por el FIDEICOMITENTE.

Contrato de Fiducia Mercantil No. 049 del 25 de mayo de 2012 celebrado entre el Fondo Adaptación y el Consorcio FADAP 2012 integrado por Fiduciaria de Occidente S.A. y

Fiduciaria Popular S.A, que tiene por objeto la constitución de un patrimonio autónomo con los recursos de inversión del Fondo Adaptación para el recaudo, administración, inversión y pagos, en virtud de lo establecido en el artículo 5° del Decreto 4819 de 2010.

El contrato se cumplirá de conformidad con los términos, condiciones y requisitos establecidos contractualmente.

Es de anotar, que los rendimientos financieros administrados por el Fondo Adaptación a través de sus patrimonios autónomos deben ser invertidos de acuerdo con lo dispuesto para tales fines por el Decreto 1525 de 2008, el cual fue compilado en el Decreto 1068 de 2015 'Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público'.

Lo anterior, teniendo en cuenta lo decretado por el Congreso de la República anualmente en el presupuesto de rentas y recursos de capital y la ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre del año que corresponda, el cual en el artículo 10° del Capítulo I de la Tercera Parte de la Ley indica (...) 'Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben consignarse en la Dirección General del Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el mes siguiente a su recaudo, con excepción de aquellos rendimientos originados por patrimonios autónomos que se hayan constituido por expresa autorización de la ley'. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De otra parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió respuesta a las consultas efectuadas por la entidad en Junio 2013 y Octubre 2016, en los siguientes términos: '(...) Teniendo en cuenta que el Fondo Adaptación actúa como fideicomitente de los patrimonios autónomos a través de los cuales se administran los recursos, se reitera lo expuesto en el concepto con número de radicación 2-2013-020114 del 11 de junio de 2013, en el sentido que los excedentes de liquidez que se generan en dichos patrimonios autónomos, deben ser invertidos de conformidad con el mismo régimen aplicable al Fondo Adaptación, esto de acuerdo con lo estipulado en el Decreto 1525 de 2008'.

Para el año 2023, mediante el Decreto 2590 de 2022 'Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2023, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos', al Fondo Adaptación le aprueban un presupuesto por \$113.194.332.843 para inversión, los cuales se captan de esta capitalización de rendimientos financieros generados en las operaciones fiduciarias, sin flujo de dinero.

Estos rendimientos se han venido contabilizando en años anteriores como ingreso por rendimientos (valga la redundancia) en la contabilidad del Fondo conforme al procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración numeral 1.2. Fiducia Mercantil, por tanto, dichos rendimientos ya se causaron como ingresos en la Entidad y como contrapartida aumentaron la cuenta de los derechos en Fideicomiso.

En la actualidad esta operación de recapitalización, en términos contables está aumentando el Activo del Fideicomiso y aumentando el Ingreso por rendimientos (llega automáticamente así a la contabilidad). Esta situación no es conforme a la realidad, pues la cuenta del Fideicomiso, sigue siendo igual y no hay ingreso de rendimientos (ya lo fue). Temporalmente, para el mes de mayo de 2023, el registro automático fue revertido, dado que la operación es de bastante cuantía y no refleja la realidad, en espera de un lineamiento por parte de la Contaduría General de la Nación.

(...)

Por lo anteriormente expuesto, se solicita concepto sobre el registro contable de la recapitalización de rendimientos financieros de vigencias anteriores y actuales en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación, para la aplicación adecuada del criterio de clasificación del hecho económico y efectuar el cierre de la transacción en el sistema, teniendo en cuenta que esta operación se realiza con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público”.

A través de comunicación telefónica realizada el 29 de enero de 2024 con la señora Elva Patricia Alfonso del Fondo Adaptación, comenta lo siguiente:

1. Los rendimientos financieros generados por los patrimonios autónomos del Fondo no son devueltos a la Dirección General del Crédito Público y Tesoro Nacional, y se mantienen en el respectivo patrimonio autónomo constituido.
2. Cuando la entidad solicita al MHCP la adición presupuestal para el uso de los rendimientos generados con los recursos depositados en los patrimonios, se presenta un registro automático en el SIIF Nación que aumenta el valor de los recursos reconociendo un ingreso y aumentando el saldo del valor de cada patrimonio autónomo, situación que conlleva a que la entidad deba realizar la reversión de dicho registro porque no refleja la realidad económica.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864- Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Partiendo de la premisa de que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público le ha indicado al Fondo Adaptación, como lo señala en su comunicación, que: “Teniendo en cuenta que el Fondo Adaptación actúa como fideicomitente de los patrimonios autónomos a través de los cuales se administran los recursos, se reitera lo expuesto en el concepto con número de radicación 2-2013-020114 del 11 de junio de 2013, en el sentido que los excedentes de liquidez que se generan en dichos patrimonios autónomos, deben ser invertidos de conformidad con el mismo régimen aplicable al Fondo Adaptación”; así como lo señalado en la comunicación telefónica, se deduce que los rendimientos financieros generados en los patrimonios autónomos con los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación le pertenecen al Fondo.

Por lo anterior, los rendimientos generados harán parte de los recursos que conforman cada uno de los patrimonios autónomos creados por la entidad, por lo que el tratamiento contable de estos rendimientos corresponderá según lo dispuesto en el numeral 1.2.

Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo tanto, en el momento en que la entidad reciba la información correspondiente de parte de la fiduciaria, registrará los rendimientos a través de un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Es de precisar que, cuando el MHCP asigne presupuestalmente estos rendimientos al Fondo Adaptación, en el acto administrativo que se liquide el Presupuesto General de la Nación para cada anualidad, y al Fondo le aprueben un presupuesto para inversión que corresponda con dichos rendimientos, esta entidad no deberá hacer ningún registro adicional en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación, debido a que contablemente ya tenía estos recursos reconocidos en su información financiera. Solo procederá un registro en el SIIF Nación, en caso de que presupuestalmente el MHCP asigne al Fondo recursos adicionales para sus programas de inversión.

En cuanto a los aspectos funcionales del SIIF Nación, el Fondo deberá solicitar el acompañamiento a la administración del sistema, con el propósito de que se pueda identificar la situación que genera un registro adicional al solicitar el uso presupuestal de los rendimientos.

Por último, por medio de este concepto se deroga el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado en las conclusiones del concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20221100019401 del 08 de abril de 2022, dirigido al doctor Leonardo Niño Rocha, Asesor I de la Sección de Contabilidad del Fondo Adaptación.

CONCEPTO No. 20241100002401 DEL 05-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de recursos recibidos en administración

Coronel
 ALEXANDER SÁNCHEZ ACOSTA
 Director General
 Fondo Rotario de la Policía Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059412 del 29 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“(…) solicito la instrucción para el reconocimiento de los recursos recibidos en administración que maneja el Fondo Rotatorio de la Policía, para lo cual es necesario hacer las siguientes aclaraciones:

- El Fondo Rotatorio de la Policía es un Establecimiento Público del Orden Nacional, adscrito al Ministerio de Defensa Nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, y patrimonio propio.
- Dentro de las funciones del Fondo Rotatorio de la Policía establecidas en el Acuerdo 012 del 02/09/2013, en el Artículo 6º FUNCIONES, numeral 3, se establece: ‘Contratar con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, bienes y servicios y realizar todos aquellos actos de comercialización y negociación acordes con su finalidad’.
- Conforme lo anterior, la entidad suscribe convenios y/o contratos interadministrativos con diferentes entidades del estado como la Policía Nacional entre otras, producto de estos, el Fondo Rotatorio cobra un porcentaje de comisión por concepto de la intermediación, el cual queda estipulado dentro del respectivo acto administrativo.

En virtud de lo anterior, de manera atenta solicito su colaboración, para que se emita un concepto relacionado con el reconocimiento que el Fondo Rotatorio de la Policía y la Policía Nacional deben realizar para la correcta afectación contable de los recursos entregados en

administración, toda vez que actualmente se presentan partidas conciliatorias significativas.

Consecuencia del reconocimiento por parte de las dos entidades, actualmente el Fondo Rotatorio de la Policía realiza la causación al momento de registrar la contabilización afectando la cuenta 290201001 en administración, por el reconocimiento del pago al tercero quien entrega el bien o servicio para la Policía Nacional; sin embargo de acuerdo a las conciliaciones con Policía Nacional nos manifiestan que, la entidad debe crear una cuenta contable en la cual se ingresen los pagos realizados a los contratistas por entrega de los mismos (sic) de manera parcial y no realizar la afectación directa del recurso entregado en administración, toda vez que la Policía manifiesta que ellos no realizan la afectación contable de la cuenta 190801 entregados en administración de acuerdo a las condiciones contractuales y/o finalización del contrato ocasionando así la diferencia de valores reportados en operaciones recíprocas.

Por todo lo esbozado, se hace necesario unificar conceptos y el pronunciamiento por parte de la Contaduría General de la Nación, en el que se establezca la forma correcta del reconocimiento contable y así subsanar las diferencias que actualmente se presentan por parte de las dos entidades”.

Mediante, llamada telefónica a la contadora de la entidad nos informa que la consulta hace referencia a un convenio interadministrativo celebrado entre la Policía Nacional y el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional, que tiene por objeto la construcción de una escuela, la cual, la están construyendo en tres fases y falta por construir la tercera fase para terminar la obra. Además, indica que la Policía Nacional no recibe las facturas de legalización de pago a los contratistas teniendo en cuenta el avance de la obra sino hasta que termine la obra, lo cual, genera diferencias en las operaciones recíprocas, ya que el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional al realizar los pagos a los contratistas los está registrando contablemente en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN de conformidad con la ejecución de la obra y la Policía Nacional, no.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, estipula:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. (...).

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya

una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin que la entidad que los entrega pierda el control de estos, pues el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados, más allá de la remuneración que pueda percibir por la administración.

El reconocimiento contable de los recursos entregados en administración se realizará conforme a lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022.

Al tratarse de recursos entregados en administración, el registro contable procederá cuando estos se usen, para el fin que fueron entregados, por la entidad que administra. En este sentido, el reconocimiento de los recursos entregados en administración atenderá a su uso y al adecuado flujo de información entre las dos entidades, con el fin de que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos en la entidad que controla los recursos.

Por lo anterior, cuando el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional haga uso o ejecute los recursos recibidos en administración debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, con la información entregado por parte del fondo Rotatorio sobre la gestión realizada con los recursos, la Policía Nacional debitará la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En consecuencia, es necesario que las entidades involucradas implementen procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos, y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos.

CONCEPTO No. 20241100011201 DEL 26-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las pérdidas y ganancias generadas por recursos administrados a través de patrimonios autónomos.

Doctora
 MIRELLA SANDRA CAMELO QUIMBAYO
 Asesor II - Líder ETG Financiera (E)
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010014132 del 11 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Adaptación ejecuta los recursos de inversión a través de patrimonios autónomos, creados mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos vigentes, entre los cuales se encuentra el contrato de Fiducia Mercantil 3-1-23-139 de fecha 28 de septiembre de 2011, celebrado entre el Fondo Adaptación y Fiduciaria la Previsora S.A. Fiduprevisora S.A. En virtud de lo anterior la FIDUCIARIA, con los recursos recibidos, deberá administrar, invertir y efectuar los pagos que le sean solicitados por el FIDEICOMITENTE.

Es pertinente señalar, que los rendimientos financieros administrados por el Fondo Adaptación a través de sus patrimonios autónomos deben ser invertidos de acuerdo con lo dispuesto para tales fines por el Decreto 1525 de 2008, el cual fue compilado en el Decreto 1068 de 2015 ‘Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público’. De otra parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió concepto en el sentido que los excedentes de liquidez que se generan en los patrimonios autónomos, deben ser invertidos de conformidad con el mismo régimen aplicable al Fondo Adaptación, esto de acuerdo con lo estipulado en el Decreto 1525 de 2008’. (...)

Ahora bien, desde el punto de vista contable y atendiendo la doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación - CGN, el Fondo Adaptación reconoce los hechos, transacciones y operaciones de las Fiducias en la cuenta contable 1926-Derechos en Fideicomiso, subcuenta 192603-FIDUCIA MERCANTIL, de conformidad a lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así mismo, la CGN mediante concepto No. 20221100019401 DEL 08-04-2022 dirigido particularmente al Fondo Adaptación, respecto a los rendimientos financieros concluyó lo siguiente:

'(...) en relación con los rendimientos financieros que se generen por los recursos que conforman el patrimonio autónomo, y dado que serán reinvertidos en el patrimonio para el cumplimiento de las actividades y funciones del cometido estatal del Fondo, estos se reconocerán como un mayor valor del derecho en fideicomiso a partir de la información que sea entregada por la fiducia, para lo cual se debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. (...).'

De igual manera, es pertinente señalar que dentro del portafolio de inversiones administrado por Fiduciaria la Previsora S.A, se encuentran inversiones en TES, cuya rentabilidad se ha venido reportando en los últimos meses como negativa, es decir el valor del mercado fue inferior al valor de compra, por lo que para efectos del registro contable de la pérdida por derechos en fideicomiso, se consulta si el Fondo Adaptación, debe dar aplicación a lo indicado en el 'Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración', en el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios que al respecto precisa:

(...)

Por todo lo anterior, se consulta:

1. Si el Fondo Adaptación con los reportes mensuales emitidos por Fiduciaria la Previsora S.A., debe comparar y en caso de reportarse pérdidas en derechos por fideicomiso, se deben descontar de los valores acumulados de las Ganancias por derechos en fideicomiso y viceversa, de tal manera que al final del ejercicio de la vigencia, si las ganancias fueron mayores a las pérdidas, no deben quedar saldos en la cuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso, sino en la 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso o viceversa.
2. Considerando que la subcuenta citada en el concepto No. 20221100019401 DEL 08-04-2022 dirigido al Fondo Adaptación, subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración difiere de la citada en el Procedimiento numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios, la cual es la subcuenta 480851-Ganancia por

derechos en fideicomiso, se solicita aclaración o dar alcance al concepto precisando a cuál de las dos se debe realizar el registro tratándose de ganancia por derechos en fideicomiso”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar (...).

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) (Subrayado fuera de texto”).

La CGN emitió el concepto con radicado CGN 20241100002011 del 30 de enero de 2024, dirigido a la doctora Yenny Rocío Acevedo Franco, Asesor I del Fondo Adaptación, del cual se anexa copia, en sus conclusiones señala:

“Por lo tanto, en el momento en que la entidad reciba la información correspondiente de parte de la fiduciaria, registrará los rendimientos a través de un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

Por último, por medio de este concepto se deroga el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado en las conclusiones del concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20221100019401 del 08 de abril de 2022, dirigido al doctor Leonardo Niño Rocha, Asesor I de la Sección de Contabilidad del Fondo Adaptación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando la fiduciaria entregue información al Fondo Adaptación respecto del valor de los derechos en fideicomiso, y este valor sea menor que el reconocido en la información financiera, le corresponderá al Fondo aplicar el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para ello, registrará un débito en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución de la ganancia si existe, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Como se indicó en el concepto con radicado CGN 20241100002011 del 30 de enero de 2024, por medio del cual se derogó el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado en el concepto con radicado No. 20221100019401, los mayores valores reportados por rendimientos se registran debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Lo anterior, previa disminución de la pérdida si existe.

Lo anterior, con el fin de que al final del periodo contable se visualice saldo solamente en la subcuenta del gasto o en la del ingreso, pero no en las dos subcuentas.

CONCEPTO No. 20241100021201 DEL 20-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes entregados a un patrimonio autónomo.

Doctora
YANETH CORREDOR ECHEVERRIA
 Contadora
 U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010027412 del 23 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo de la Unidad según el artículo 111 de la Ley 1448 de 2011, tiene como objetivo servir de instrumento financiero para la restitución y el pago de compensaciones.

De acuerdo con lo contemplado, en el artículo 113 de la Ley 1448 del 2011, la Ley 1592 del 2012 con la cual se modifica el articulado de la Ley 975 del 2005 y el Decreto Reglamentario 3011 de 2013; los recursos del Fondo en donde se relacionan los bienes que ingresan al Fondo de la Unidad, se encuentran entre otros:

(...)

Como lo señala la Ley 1448 de 2011, los bienes entregados o adquiridos por el Fondo de la UAEGRTD tienen como objeto la restitución a las víctimas.

De conformidad a lo establecido en la Política Contable de la Unidad se establece que:

`... para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la UAEGRTD, sumado a los objetivos principales del Fondo de la UAEGRTD, según lo explicado y establecido en los artículos 97 y 98 de la Ley 1448 de 2011, es `(i) dar cumplimiento a las compensaciones en especie y reubicación, en aquellos casos en que la

restitución material del bien sea imposible por las razones establecidas; (ii) el pago en dinero de compensaciones, que decreta la sentencia a favor de los opositores que probaron la buena fe exenta de culpa dentro del proceso; y (iii) disponer de bienes para poder cumplirle a las víctimas con la garantía efectiva de su derecho a la restitución de tierras.'

Para la consecución de estos objetivos se requiere establecer el valor para el pago en función de los avalúos estipulados, así como identificar el avalúo comercial de los predios objeto de compra o enajenación.

De otra parte, el numeral 1º del artículo 2º del Decreto 4829 de 2011, establece que la UAEGRTD acudirá a las entidades y autoridades estatales de nivel nacional, las cuales deberán brindar el apoyo, colaboración e información solicitados, de manera oportuna e idónea.

En este sentido, la realización y actualización de los avalúos de los predios figura imperativa para el reconocimiento de la restitución de bienes y derechos a las víctimas de despojo del conflicto armado en Colombia y a la vez permite mantener el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la UAEGRTD. Esta actualización se realizará una vez sean recibidos los predios a cualquier título.

Reconocimiento

Se reconocerán al valor de las transacciones que se deriven del actuar del Grupo Fondo, teniendo en cuenta la siguiente clasificación:

1. Recursos económicos y bienes transferidos jurídica y materialmente al Patrimonio Autónomo: Se reconocerán como derechos en fideicomiso, el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

2. Bienes pendientes por transferencia al Patrimonio Autónomo: Los bienes transferidos jurídica y materialmente a la UAEGRTD, por las siguientes fuentes de procedencia:

(...)

Para el caso de los bienes que, por órdenes judiciales o provenientes de los procesos de justicia y paz, se transfiere meramente la administración como medida cautelar, mientras se define su situación jurídica, el registro contable se realizara en cuentas de orden, en virtud de que la transitoriedad en este estado no puede ser definida toda vez que está sujeta al cumplimiento de órdenes judiciales, las cuales determinaran el propósito final de los predios.

Medición Inicial

Los recursos del Fondo de la UAEGRTD se medirán al costo, el cual dependerá del tipo de recursos transferidos.

Para el caso de recursos económicos, por el valor del importe transferido.

Para el caso de bienes inmuebles, por el costo del avalúo comercial, o catastral a falta de éste.

Medición Posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los recursos del fondo estarán supeditados a la actualización de los avalúos que se practiquen a los predios de conformidad con los siguientes estados:

Predios en titularidad de la UAEGRTD, pendientes de transferir al Patrimonio Autónomo.

Predios transferidos jurídica y materialmente al Patrimonio Autónomo

Predios en administración de la UAEGRTD como medida cautelar

Parcelación de predios por conceptos de restitución o compensación ...'

De conformidad con lo anterior, la actualización del valor del avalúo de los bienes inmuebles se realiza solo en los casos señalados, teniendo en cuenta que los recursos asignados a la UAEGRTD deben ser destinados a dar cumplimiento a los objetivos señalado por la Ley 1448, y la actualización del valor comercial de los avalúos anualmente, generaría que se destinen sumas importantes que deben ser destinadas al cumplimiento de sentencias a favor de las víctimas.

Sin embargo, la Contraloría General de la República en el informe CGR-CDSA No. 00989 de diciembre de 2023, que da cuenta del resultado de la Auditoría Financiera realizada a la UAEGRTD para la vigencia 2022 determina:

... 'La cuenta Otros activos - Fiducia mercantil - Patrimonio Autónomo, representa el 62.49% del total de activos, en esta cuenta se registran los bienes en titularidad del Patrimonio Autónomo y los recursos desembolsados para pago de compensaciones, fondo fijo de pasivos, compra de predios, contratación derivada, etapa judicial, proyectos productivos, segundos ocupantes, entre otros, esto en virtud de los contratos de fiducia mercantil Nos 3465 de 2021 y 1904 de 2022.

En dicha cuenta están registrados 13 predios a costos históricos sin la actualización comercial de los mismos, pese a que la norma dice que los avalúos tendrán vigencia de 1 año, subestimando la cuenta 1926 'Derechos en Fideicomiso' en cuantía indeterminada y material significativa. ...'

(...)

Por lo anterior agradecemos su colaboración en emitir doctrina contable, en la manera en la cual la UAEGRTD debe realizar la actualización del valor contable de los avalúos, con el fin de dar cumplimiento a lo señalado por la Contraloría General de la República”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, menciona:

“1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864- Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035- Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...). No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

5.FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando la entidad constituye un patrimonio autónomo al que se le transfieren bienes para cumplir una finalidad determinada, en provecho de este o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario, la entidad que controla los recursos deberá reconocer en su información financiera el derecho en fideicomiso y aplicar lo establecido en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En ese sentido, el Procedimiento contable mencionado señala que la entidad que controla los recursos entregados al patrimonio autónomo para su administración actualizará estos derechos en fideicomiso con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Por lo tanto, si la sociedad fiduciaria actualiza el valor de los bienes entregados para su administración, le corresponderá a la entidad que controla los recursos reconocer el mayor valor obtenido respecto de los derechos en fideicomiso mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

En caso de que los derechos en fideicomiso disminuyan, este menor valor se registrará mediante un débito en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20241100033681 DEL 16-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración al Patrimonio Autónomo Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura – FONDES.

Doctor
 DEGLY ALBERTO PAVA PIÑEROS
 Representante Legal Suplente
 Financiera de Desarrollo Nacional – FDN
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010045252 del 04 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En virtud de las facultades otorgadas por la Constitución Política a la Contraloría General de la República (En adelante CGR), este órgano de control fiscal practicó Auditoría a los Estados Financieros de la Financiera de Desarrollo Nacional – FDN (en adelante FDN) y al Patrimonio Autónomo Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura – FONDES (En adelante el Fondo o FONDES) por la vigencia del año 2023, los cuales comprenden (...).

Producto de lo anterior, la CGR emitió EL INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA INDEPENDIENTE (adjunto) mediante el cual emite su opinión, donde en el numeral 2.2 del mencionado informe indica OPINION FONDES: CON SALVEDADES, igualmente en el numeral 3.2 menciona las deficiencias en el control interno para el FONDES.

Lo anterior, según lo fundamenta la CGR, se presenta por inobservancia integral del marco normativo para entidades de gobierno, (...) en la cual la CGR manifiestan lo siguiente:

1. El Patrimonio Autónomo Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura (FONDES) se constituye mediante Contrato de Fiducia Mercantil No. 6001 del 24 de diciembre de 2020.

2. Con base en el contrato mencionado en el numeral anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) realizó transferencia de recursos al PA Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura (FONDES) el día 30 de septiembre de 2021, tal y como da cuenta el comprobante contable No. 42000235, correspondiendo ésta a la primera transacción realizada para la creación del PA FONDES.

3. La CGN, expidió concepto No. 20211100027991 del 24 de mayo de 2021 para dar respuesta a consulta realizada por el MHCP, mediante el cual indicó entre otras, lo siguiente:

‘(...) CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

(...)

Así las cosas, teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribió el Contrato de Fiducia Mercantil N°6001-2020 del 24 de diciembre de 2020 con el FDN en virtud de lo establecido en el artículo 144 de la Ley 1753 de 2015 modificado por el artículo 56 de la Ley 1955, así como los artículos 2.19.7 y 2.19.8 del Decreto 857 de 2016, este patrimonio autónomo se considerará una entidad contable pública independiente y aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado.

Para efectos de dar cumplimiento a lo anterior, la entidad deberá realizar la solicitud de código institucional ante la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN (...) Ahora bien, en lo relacionado con el procedimiento contable para la transferencia de los recursos asignados a FONDES, se deberá observar lo siguiente:

1) Reconocimiento de la transferencia de recursos al FONDES

Con la formalización de la transferencia de recursos por parte del Ministerio al FONDES, el Ministerio debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, FONDES, en aplicación del Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública asignado, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2) Traslado de los recursos a las cuentas de FONDES por parte del Tesoro Nacional
Cuando el Ministerio autorice el traslado de los recursos a las cuentas del FONDES, el Ministerio debitará la subcuenta la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403 - TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Y a su vez, el FONDES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. (...)'

4). Al recibo de esta transferencia en la vigencia 2021, el FONDES realizó registro contable en el Ingreso, específicamente en la cuenta contable 4428-Otras transferencias, por la suma de \$2.565.503.497.826, desconociendo en este sentido, y para el caso específico, el Marco Normativo aplicable para Entidades de Gobierno, conforme se ha expuesto en las normas antes descritas, que establecen que cuando los recursos se destinan a la creación de la entidad, se deben registrar en la cuenta Capital fiscal.

5). Para la vigencia 2023, el estado de situación financiera del FONDES no registra valor alguno en la cuenta 310506-Capital Fiscal, mientras que en la cuenta 3109- Resultados de ejercicios anteriores, presenta un saldo de \$3.050.256.450.241, monto que involucra el valor de la transferencia recibida en la vigencia 2021 por \$2.565.503.497.826 y Resultados de ejercicios anteriores (2021, 2022).

6). Ahora bien, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido por la CGN dispone lo siguiente:

'(...) El Marco Conceptual constituye la base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene un valor normativo superior a la regulación que de él se deriva, (...).

El mencionado marco conceptual establece los principios de contabilidad con el fin de que las entidades observen macro-reglas que orientan el proceso contable, dentro de los cuales se encuentra el de Esencia sobre forma, que indica lo siguiente:

(...)

En este sentido, el FONDES debió dar cumplimiento al principio de Esencia sobre forma, teniendo en cuenta que el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno de la CGN tiene un valor normativo superior a la regulación que de él se deriva; en este caso, el mencionado principio prevalece sobre el concepto emitido por la CGN.

Teniendo en cuenta el análisis efectuado, por inobservancia integral del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, específicamente de la Característica fundamental de Representación fiel y el Principio de Esencia sobre forma, así como los numerales que hacen referencia al reconocimiento de los recursos destinados a la creación de la entidad, el estado financiero del FONDES a diciembre 31 de 2023 presentan una incorrección

material de clasificación en cuantía de \$2.565.503.497.826 en la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores, la cual debió registrarse en la cuenta 310506-Capital Fiscal, dada la naturaleza de la operación.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la FDN como vocera y administradora del FONDES acató lo establecido en el concepto 20211100027991 emitido por la Contaduría General de la Nación el 24 de mayo de 2021, damos traslado de la observación realizada por la Contraloría General de la República, para que desde la CGN nos indiquen si están o no de acuerdo con la opinión emitida por la CGR.

En caso de que se requiera realizar ajustes o reexpresión de los estados financieros del FONDES, agradecemos nos remitan el concepto con el procedimiento contable a seguir por el FONDES para la presentación de sus estados financieros y reporte de operaciones recíprocas con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público”.

CONSIDERACIONES

El artículo 100 de la Ley 1687 de 2013, establece:

“ARTÍCULO 100. Créase el patrimonio autónomo Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura (Fondes) administrado por la Financiera de Desarrollo Nacional y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tendrá por objeto la financiación y/o la inversión en proyectos de infraestructura. El Fondes se financiará, entre otros recursos, con los resultantes de la enajenación de activos de la Nación en los términos que establezca el Gobierno Nacional, de conformidad con el artículo 124 del Estatuto Orgánico de Presupuesto” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 144 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 56 de la Ley 1955 de 2019, establece:

“ARTÍCULO 144. FONDES. El Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura (FONDES) será administrado por la Financiera de Desarrollo Nacional y/o la entidad que defina el Gobierno nacional, de conformidad con la reglamentación expedida para el efecto y en los términos del contrato que se suscriba.

El objeto del FONDES será la inversión y financiamiento de proyectos de infraestructura, así como la inversión en el capital social de empresas de servicios públicos mixtas u oficiales y su patrimonio estará constituido, entre otras, por las siguientes fuentes:

(...)

El Gobierno nacional reglamentará la administración y funcionamiento del FONDES, así como los demás asuntos necesarios para su financiamiento y el cabal cumplimiento de su

objeto, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 124 del Estatuto Orgánico del Presupuesto” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en el Decreto 1068 de 2015 se decreta:

“FONDO NACIONAL PARA EL DESARROLLO DE LA INFRAESTRUCTURA

ARTÍCULO 2.19.1. ADMINISTRACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA. El Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura (FONDES) es un patrimonio autónomo que será administrado por la Financiera de Desarrollo Nacional S.A. (en adelante la "FDN"), en los términos del contrato de fiducia mercantil (en adelante el "Contrato") que se suscriba para el efecto con la entidad administradora.

(...)

ARTÍCULO 2.19.7. ADMINISTRADOR DEL FONDES. La FDN será la entidad encargada de ejercer la administración, vocería y representación del FONDES, incluyendo las decisiones particulares de inversión de sus recursos que no le correspondan al Consejo de Administración o a otro órgano de gobierno del FONDES, en las condiciones establecidas en el Contrato y en el Reglamento. Las obligaciones de la FDN bajo el Contrato serán de medio y no de resultado.

La FDN llevará además la personería del patrimonio autónomo FONDES en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del Contrato, todo lo cual se realizará con los recursos del FONDES, conforme lo establecido en el Contrato y/o el Reglamento. En su calidad de vocero y administrador, la FDN actuará como el ordenador del gasto del FONDES, a través del Gerente del FONDES o de sus representantes legales.

ARTÍCULO 2.19.8. CONTRATO DEL FONDES. Para la administración fiduciaria de los recursos del FONDES, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribirá con la FDN el Contrato, el cual, además de contener todo lo necesario para dar aplicación a lo establecido en esta Parte, deberá al menos contemplar los siguientes aspectos” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Resolución CGN No. 195 de 2021, señala:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, menciona:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la

subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

(...)

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, (...).

(...)

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) debe ser aplicado por los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una ley, como es el caso del Patrimonio Autónomo Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura – FONDES, por lo que, este patrimonio se tratará como una entidad contable pública independiente sujeta al RCP que reporta información financiera a la CGN.

Dado que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público corresponde a una entidad sujeta a lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es la entidad que entrega los recursos y es la designada para garantizar que se cumpla la finalidad para la cual se entregan los recursos al Patrimonio Autónomo FONDES, reconocerá estos recursos como recursos entregados en administración. Por lo tanto, para el tratamiento contable de estos recursos dará aplicación al numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual, se realizarán los siguientes registros contables:

- Entrega de los recursos al patrimonio autónomo

El Ministerio reconoce en el momento en que los dineros sean recibidos por el patrimonio autónomo un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Cuando el patrimonio autónomo recibe los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Ejecución y pagos de los recursos entregados al patrimonio autónomo

Con base en la información sobre la gestión realizada de los recursos que efectúe el patrimonio autónomo, el Ministerio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo generado, el gasto incurrido o el pasivo cancelado y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Rendimientos financieros de los recursos recibidos por el patrimonio autónomo

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración corresponderán a un ingreso para el Ministerio, para lo cual, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por su parte, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Comisiones pagadas al patrimonio autónomo

El Ministerio registrará las comisiones cobradas por la FDN debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Cuando se efectúe el pago de estas, se debitará la 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la FDN homologará para efectos de reporte a la CGN, el valor correspondiente a la comisión pendiente de cobro en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y el ingreso cobrado por comisiones en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Al efectuarse el pago de las comisiones a la FDN, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Se recomienda que haya un flujo de información adecuado, oportuno y completo entre las entidades, para que los hechos económicos que se desprendan de la administración de los

recursos sean debida y oportunamente reconocidos y de esta manera exista una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas, particularmente en las operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Para lo cual, se recomienda que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

Dado que, a partir de la información incluida en la consulta se evidencia que en cumplimiento del concepto con radicado CGN No. 20211100027991 del 24 de mayo de 2021 el patrimonio autónomo FONDES y el Ministerio han realizado registros contables que no son acordes con los registros incluidos en las conclusiones anteriores, las entidades procederán a efectuar las reclasificaciones necesarias de los saldos en su información financiera con la finalidad de que esta se acoja a lo señalado previamente. Cabe aclarar que esta reclasificación y ajuste de saldos no corresponde a un error de periodos anteriores, por lo cual, una vez realizados los ajustes las entidades aplicaran el presente concepto de manera prospectiva en su información financiera.

Por último, a través del presente concepto se deroga el concepto con radicado CGN No. 20211100027991 del 24 de mayo de 2021 dirigido a la doctora Claudia Yadira Pérez Gil, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20241100034671 DEL 28-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados a través de convenios y contratos interadministrativos suscritos por el Fondo de Programas para la Paz.

Doctora
 DAYRA NAYIBE PINTO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad, Área Financiera
 Departamento Administrativo de la Presidencia de la República-DAPRE
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010047492 del 17 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) se manifiesta que en aplicación del numeral 1.2 -Fiducia Mercantil- del procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, expedido por la Contaduría General de la Nación – CGN-, el Fondo de Programas para la Paz –FP-, registró en la subcuenta contable 192603 ‘Fiducia mercantil - patrimonio autónomo’, los siguientes convenios:

1. Convenio FP-558 de 2023 suscrito entre FP y la FINANCIERA DEL DESARROLLO TERRITORIAL S.A. – FINDETER -.

La administración de recursos se desarrolla a través de un esquema fiduciario, conforme con lo determinado en el convenio en la cláusula primera –Objeto-, así: ‘(...) Administración de recursos: Se desarrollará a través de un esquema fiduciario, elaboración de manual operativo y constitución de órganos colegiados (Comité Fiduciario; Comité Técnico; y Comité Financiero), quienes estarán encargados de la gestión, desarrollo y toma de decisiones durante la ejecución de cada proyecto derivado del presente contrato interadministrativo’. De la misma forma, la cláusula tercera de este mismo convenio determina: ‘FORMA DE DESEMBOLSO AL PATRIMONIO AUTÓNOMO CONSTITUÍDO POR FINDETER. Para la ejecución de los proyectos objeto del presente Contrato, FINDETER

administrará los recursos que se le transfieran, a través de un patrimonio autónomo, cuya finalidad será realizar los pagos a los contratistas derivados y los correspondientes al servicio de Asistencia Técnica Integral y Administración de Recursos de FINDETER'. (...).

Es de anotar, que los recursos fueron transferidos a FIDUPOPULAR.

2. Contrato interadministrativo FP - 564 de 2023 suscrito entre FP y la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco –ANIM-.

La administración de recursos se desarrolla a través de la suscripción de un contrato entre la ANIM y la FIDUCIARIA SCOTIABANK COLPATRIA SA y el patrimonio autónomo FC AGENIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV –PAM, conforme con lo determinado en los numerales 1, 2, 3 y 4 del literal C 'DE LA ADMINISTRACION DE RECURSOS' de la cláusula segunda del citado convenio, así:

'1. Suscribir el contrato con la FIDUCIARIA SCOTIABANK COLPATRIA S.A. Y EL PATRIMONIO AUTONOMO FC AGENIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV PAM, de acuerdo con las consideraciones, requerimientos específicos y demás información entregada por FONDO PAZ. 2. Revisar el contrato fiduciario del Patrimonio Autónomo Derivado, el cual previo a su aprobación deberá ser concertado con FONDO PAZ. 3. Administrar los recursos recibidos en el Patrimonio Autónomo en Fondos de Inversión Colectiva que cumplan con las condiciones del Decreto 1525 de 2008, modificado por el Decreto 1068 de 2015 administrados por la Fiduciaria, mientras se destinan al cumplimiento del objeto contractual, los cuales se registrarán por un perfil de riesgo conservador. 4. Conformar un comité fiduciario, con participación de LA ANIM y funcionarios del FONDO PAZ, el cual será el máximo órgano directivo del Fideicomiso encargado de cumplir las funciones determinadas en el contrato de fiducia mercantil'. (...).

En este mismo sentido, en la cláusula tercera 'Valor del contrato y desembolso', se indica: '(...) Para la ejecución de los proyectos objeto del presente contrato, la ANIM a través del patrimonio autónomo derivado, administrará los recursos en una cuenta bancaria exclusiva que disponga para tal fin'. (...).

Es de anotar, que los recursos fueron transferidos a SCOTIABANK COLPATRIA SA.

3. Convenio FP – 566 de 2023 suscrito entre FP y el Fondo Nacional de Vivienda – FONVIVIENDA

La administración de pagos de los recursos se desarrolla a través de la suscripción de un contrato con la fiduciaria de Desarrollo Agropecuario, de acuerdo con lo pactado en el numeral 3 de las obligaciones de FP, de la cláusula segunda -COMPROMISOS DE LAS PARTES- así: 'Girar los recursos que se estiman como compromiso en el presente convenio al Patrimonio Autónomo denominado: Fideicomiso – Programa de Promoción de Vivienda Rural, constituido en el marco del Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos N. 027 del 2020 suscrito entre el Fondo Nacional de Vivienda- FONVIVIENDA y la Sociedad

Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario S.A.- Fiduagraria S.A., en las condiciones aquí señaladas, para garantizar la disponibilidad de recursos en el Patrimonio Autónomo previo al inicio del proceso de selección del (los) ejecutor(es); (...).

Así mismo, en las cláusulas cuarta 'FORMA DE ENTREGA DE LOS APORTES' y quinta 'INSTRUMENTO FIDUCIARIO PARA EL MANEJO DE LOS RECURSOS', se indica respectivamente: 'La totalidad de los aportes de FONDO PAZ se desembolsarán en un único pago al Fideicomiso- Programa Promoción de Vivienda Rural - Contrato de Fiducia Mercantil No. 027 de 2020. En todo caso, el giro estará sujeto a la situación de los recursos por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, una vez se encuentre aprobado y situado el PAC (Programa Anual Mensualizado de Caja)'; y, 'La administración y pagos de los recursos aportados por las partes en el marco del presente Convenio serán administrados y ejecutados en una subcuenta exclusiva, a través del Patrimonio Autónomo denominado Fideicomiso, Programa Promoción de Vivienda Rural, constituido mediante el Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos No. 027 del 2020 suscrito entre FONVIVIENDA y la Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario S.A.- Fiduagraria S.A.' (...).

Por lo anterior, se solicita concepto en el sentido de confirmar si el registro y control contable de estos convenios debe realizarse en la subcuenta contable 192603 'Fiducia mercantil - patrimonio autónomo', o si por el contrario deberá reclasificarse a la subcuenta contable 190801 'En administración'.

De la misma forma, en caso que el registro deba realizarse en la subcuenta contable 192603 'Fiducia mercantil - patrimonio autónomo', se indique en el concepto, el tratamiento contable para el registro de los rendimientos financieros generados en el convenio. Lo anterior, teniendo en cuenta que la traza contable automática generada en la aplicación del ingreso, a través del módulo de ingresos del SIIF Nación, corresponde a un débito en la cuenta 1908 'RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN' y crédito en la cuenta 480232 'Rendimientos sobre recursos entregados en administración'

(...)"

CONSIDERACIONES

La Ley 368 de 1997, por la cual se crea la Red de Solidaridad Social, el Fondo de Programas Especiales para la Paz y el Fondo del Plan Nacional de Desarrollo Alternativo -Fondo Plante- y se dictan otras disposiciones, establece:

"Artículo 9º. Creación y naturaleza jurídica. Créase el Fondo de Programas Especiales para la Paz, como una cuenta especial del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, sin personería jurídica, administrada como un sistema separado de cuentas" (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, señala:

“Artículo 2.8.1.9.8. Rendimientos Financieros. Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben ser consignados en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional en el mes siguiente de su recaudo. Se exceptúan los rendimientos financieros generados con aportes destinados a la seguridad social”.

Respecto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos”.

Por su parte, el CGC describe la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, así: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización”.

Así mismo, el mencionado CGC describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos fiduciarios controlados por la entidad, administrados a través de contratos de fiducia mercantil”.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, dispone:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación

de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar (...).

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035- Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...).

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta

991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Los convenios y los contratos corresponden a actos jurídicos generadores de obligaciones, pero se diferencian en que, de los contratos se predica la existencia de intereses contrapuestos, intercambio patrimonial o contraprestación, mientras que en los convenios se persigue una finalidad de cooperación; las entidades públicas realizan convenios y contratos interadministrativos atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos.

Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos objeto de su consulta, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, o en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los convenios y contratos interadministrativos dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho.

En consecuencia, y en atención a que conforme a lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Lo cual implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo y, por ende, cada entidad deberá definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

Ahora bien, con las anteriores precisiones y con base en la información relacionada en la consulta e incluida en los antecedentes de este concepto, a continuación, se establecen los posibles tratamientos contables que pueden darse a los convenios o contratos interadministrativos, y se reitera que corresponde a la entidad realizar el análisis para establecer el escenario en el cual se enmarca el respectivo acto jurídico.

1. Tratamiento contable de convenios o contratos donde se pacte una contraprestación.

Este numeral se aplica cuando el contratista asume obligaciones de resultados, bajo su responsabilidad se obliga a entregar plenamente ejecutados los proyectos acordados en el acto jurídico, garantizando por su cuenta y riesgo la ejecución de todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y recibe como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Particularidades que diferencian este tipo de convenio o contrato del correspondiente a la entrega y recibo de recursos en administración.

En este caso, y con independencia de que el contratista constituya un patrimonio autónomo para la recepción de los recursos, la entidad contratante reconocerá la entrega de recursos de acuerdo con la naturaleza del desembolso; es decir, si tienen la condición de un pago anticipado o de un anticipo.

La entidad registrará los recursos entregados con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos se entregan a título de anticipo, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, si los recursos se entregan a título de pago anticipado, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

2. Tratamiento contable de convenios o contratos de recursos entregados o recibidos en administración.

Los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin que la entidad que los entrega pierda el control de estos, pues el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados.

Estos recursos no se entregan a título de contraprestación ni con la finalidad de incrementar el patrimonio de quien los administra, aunque en el acto jurídico puede pactarse un porcentaje como remuneración por la administración. La diferencia entre los recursos entregados en administración y los descritos en el numeral anterior es que dichos recursos no constituyen un ingreso para la entidad que los recibe, por cuanto la entidad que los entrega no busca remunerarle un servicio o la compra de bienes a quien actuará como administrador.

Los recursos se entregan y se reciben en administración, si se presentan los siguientes criterios: a) la entidad que entrega los recursos tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad que los entrega o en la obtención de ingresos o financiación para dicha entidad; y b) al final del convenio o

contrato, la entidad administradora deberá reintegrar los recursos no aplicados a la finalidad y los rendimientos, si los hubiera, a la entidad que entregó los recursos.

En este caso, y dado que la administración de los recursos se realiza a través de un patrimonio autónomo que fue constituido por la entidad que los administrará, el tratamiento contable de la entrega de los recursos corresponderá a lo establecido en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual, se realizarán los siguientes registros contables:

- Entrega de los recursos a la entidad administradora

Si los recursos son entregados a la entidad administradora, previo a ser constituido el patrimonio autónomo, el DAPRE como entidad que controla los recursos entregados en administración debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Cuando la entidad que actúa como administradora informe sobre la constitución del patrimonio autónomo, el DAPRE debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Entrega de recursos al patrimonio autónomo constituido

Si los recursos son girados de manera directa al patrimonio autónomo que fue constituido por la entidad administradora, el DAPRE debitará la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

- Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso reconocidos en la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO se actualizarán con la información que suministre la entidad administradora.

El DAPRE reconocerá los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrando un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-

Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

Por su parte, los menores valores los registrará debitando la subcuenta 589035- Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Ahora bien, dado que los rendimientos financieros generados en estos patrimonios autónomos, por corresponder a rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, deben ser consignados en la DGCPTN, de conformidad con el artículo 2.8.1.9.8. del Decreto 1068 de 2015 del Sector Hacienda y Crédito Público, el DAPRE reconocerá el giro de los recursos a la DGCPTN registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Por su parte, la DGCPTN registrará la recepción de los recursos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

CONCEPTO No. 20241120032631 DEL 03-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por recursos entregados en administración al Patrimonio Autónomo Fondo Colombia en Paz.

Doctora
 DAYRA NAYIBE PINTO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad, Área Financiera
 Departamento Administrativo de la Presidencia de la República-DAPRE
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010038362 del 25 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta radicada con el N° 20240010038362 realiza la solicitud de llevar a cabo una mesa de trabajo con la CGN, cuyo objeto sea revisar el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado mediante el concepto con radicado CGN N° 20241100023911 del 17 de julio de 2024, radicado a través del cual se emitió respuesta a la consulta con N° 20240010029442 el 03 de junio de 2024.

Ahora bien, en la consulta radicada con el N° 20240010029442 del 03 de junio de 2024, se señala:

“De manera atenta me permito solicitar concepto referente a la clasificación y registro contable, que se debe realizar para cinco convenios, que el Fondo de Programas Especiales para la Paz tiene suscritos con el Consorcio Fondo Colombia en Paz, como vocero y administrador del Patrimonio Autónomo Fondo Colombia en Paz, cuyos objetos son:

Convenio	Objeto
CONVENIO FP-515 DE 2021	Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Fondo de Programas Especiales para la Paz (en adelante “Fondo Paz”) y el Patrimonio Autónomo Fondo Colombia en Paz para la implementación de acciones orientadas a apoyar la Zona Futuro Catatumbo.

CONVENIO DE 2021	FP-571	Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Fondo de Programas Especiales para la Paz (en adelante "Fondo Paz") y el Patrimonio Autónomo Fondo Colombia en Paz para la implementación de acciones orientadas a adelantar las actividades de la Actualización Catastral con enfoque Multipropósito en los municipios priorizados de las Zonas Futuro.
CONVENIO DE 2021	FP-616	Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Fondo de Programas Especiales para la Paz – Fondo Paz y el Patrimonio Autónomo Fondo Colombia en Paz para la implementación de acciones orientadas a apoyar la Zona Futuro Catatumbo, relacionadas a (sic) la actualización del catastro con enfoque multipropósito de los predios urbanos y rurales del municipio de San Calixto en el departamento de Norte de Santander.
CONVENIO DE 2022	FP-346	Articular esfuerzos entre EL FONDO DE PROGRAMAS ESPECIALES PARA LA PAZ y EL PATRIMONIO AUTÓNOMO FONDO COLOMBIA EN PAZ, con el fin de coordinar la ejecución de proyectos para el desarrollo territorial en el marco de los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial - PDET.
CONVENIO DE 2022	FP-347	Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre EL FONDO DE PROGRAMAS ESPECIALES PARA LA PAZ y EL PATRIMONIO AUTÓNOMO FONDO COLOMBIA EN PAZ, para implementar acciones en aras del fortalecimiento y permanencia de la Educación, en el marco de la implementación de los PDET.

Se anexan los convenios mencionados.

Es de anotar que actualmente se encuentran registrados en la cuenta contable 190801001 'En administración'.

De otra parte, en la cuenta contable 162603001 'Fiducia mercantil - patrimonio autónomo', El Fondo de Programas Especiales para la Paz tiene registrados dos convenios, los cuales generan rendimientos financieros, que son reintegrados mensualmente y aplicados a través del módulo de ingresos del SIIF-Nación, generando automáticamente la cuenta del ingreso 480232001 'Rendimientos sobre recursos entregados en administración'. Se solicita concepto, referente a la clasificación contable de estos rendimientos financieros, es decir, si deben permanecer en la cuenta afectada automáticamente (480232001 'Rendimientos sobre recursos entregados en administración'), o deben reclasificarse a la cuenta contable 480851 'Ganancia por derechos en fideicomiso'.

El 21 de agosto de 2024 se llevó a cabo la mesa de trabajo solicitada por el DAPRE, en la cual se explicaron los argumentos que soportaban el tratamiento contable señalado en el concepto con radicado 20241100023911 del 17 de julio de 2024.

No obstante, aunque en el concepto emitido se indicó que el DAPRE debía atender al numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el tratamiento señalado en el reconocimiento de los rendimientos generados con los recursos que se entregaban al P.A., no atendía a cabalidad lo indicado en dicho numeral de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.8.1.9.8.

Rendimientos Financieros del Decreto 1068 de 2015 del Sector Hacienda y Crédito Público. Por lo tanto, el DAPRE solicita que se considere al interior de la CGN la postura tomada y en caso de mantenerse se indicara el tratamiento de estos rendimientos en el sistema SIIF Nación.

CONSIDERACIONES

La Ley 368 de 1997, por la cual se crea la Red de Solidaridad Social, el Fondo de Programas Especiales para la Paz y el Fondo del Plan Nacional de Desarrollo Alternativo -Fondo Plante- y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 9º. Creación y naturaleza jurídica. Créase el Fondo de Programas Especiales para la Paz, como una cuenta especial del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, sin personería jurídica, administrada como un sistema separado de cuentas” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1068 de 2025, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, señala:

“ARTÍCULO 2.3.1.1. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

Los ingresos del Sistema de Cuenta Única Nacional corresponden al recaudo de las rentas y recursos de capital establecidos en el artículo siguiente y su correspondiente traslado a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Los recursos que se trasladen al Sistema de Cuenta Única Nacional serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público hasta tanto se efectúen los giros para atender el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano ejecutor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.3. Recaudo y ejecución de recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de

administración o dirección serán los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional

(...)

CAPÍTULO 9 - DISPOSICIONES VARIAS

(...)

Artículo 2.8.1.9.8. Rendimientos Financieros. Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben ser consignados en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional en el mes siguiente de su recaudo. Se exceptúan los rendimientos financieros generados con aportes destinados a la seguridad social” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, dispone:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Es preciso señalar que, a través del presente concepto se dará respuesta a la solicitud realizada mediante la consulta radicada con el N° 20240010029442 del 03 de junio de 2024, por lo cual, se procede de la siguiente manera:

Los convenios corresponden a actos jurídicos generadores de obligaciones donde se persigue una finalidad de cooperación; las entidades públicas realizan convenios interadministrativos atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos. Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos objeto de su consulta, se debe tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho.

En consecuencia, y en atención a que conforme a lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Lo cual implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo

y, en consecuencia, cada entidad deberá definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

Ahora bien, en lo que concierne a los recursos entregados en administración al Patrimonio Autónomo Fondo Colombia en Paz, su tratamiento contable corresponderá a lo establecido en el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual, se realizarán los siguientes registros contables:

- Entrega de los recursos al patrimonio autónomo

El DAPRE, como entidad que controla los recursos entregados en administración al P.A. Fondo Colombia en Paz, con la entrega de los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, dado que los recursos que se le asignan al Fondo PAZ provienen entre otras fuentes del Presupuesto General de la Nación.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Cuando el P.A. Fondo Colombia en Paz reciba los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Rendimientos financieros de los recursos recibidos por el patrimonio autónomo

El DAPRE reconocerá los rendimientos financieros generados debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por su parte, el P.A. Fondo Colombia en Paz debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, dado que los rendimientos financieros generados en dicho P.A., por corresponder a rendimientos financieros originados con recursos de la Nación que deben ser consignados en la DGCPTN de conformidad con el artículo 2.8.1.9.8. del Decreto 1068 de 2015 del Sector Hacienda y Crédito Público, el DAPRE reconocerá el giro de los recursos

desde el patrimonio autónomo a la DGCPTN registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Le corresponderá al patrimonio autónomo registrar la entrega de los rendimientos financieros a la DGCPTN mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la DGCPTN registrará la recepción de los recursos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

A través del presente concepto se deroga el concepto con radicado CGN No. 20241100023911 del 17 de julio de 2024 dirigido a la doctora Dayra Nayibe Pinto, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

CONCEPTO No. 20241100038471 DEL 26-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Actualización del saldo de derechos fiduciarios en patrimonios autónomos.

Doctora
 MARICELA PATIÑO CHÍA
 Contador
 Fondo Nacional de Vivienda
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010052142 del 11 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de absolver consultas sobre la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se formula la siguiente inquietud, a efectos de obtener los lineamientos necesarios para el correcto manejo de la información contable en nuestra entidad.

1. ANTECEDENTES:

La Contraloría General de la República en su auditoría financiera de 2023 al Fondo Nacional de Vivienda publico hallazgo por valor de \$24.476.155.343, así:

La cuenta 192603- Derechos en Fideicomiso se subestimó en \$24.476.155.343 debido a que se descontaron del saldo, compromisos adquiridos vía cuentas por pagar de los programas: Semillero de Propietarios, VIPA; PVGI (programa Vivienda Gratuita I), PVGII (Programa de Vivienda Gratuita II), CDVD (Casa digna, vida digna), Vivienda Rural, MI Casa YA, Sistemas de Información y Programa de Equipamentos Públicos; sin que correspondan a erogaciones efectivamente legalizadas como inversión al cierre de la vigencia. Lo anterior sobrestimó a su vez, la cuenta 589035 - Pérdida Por Derechos en Fideicomiso en \$1.715.528.848 y la cuenta 5550 - Gasto Público Social en \$22.760.626.495 para la vigencia 2023. (subrayado nuestro).

Conforme a lo indicado en la Resolución 421 de 2023 numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios, los mayores o menores valores por la actualización se originan en ingresos o gastos que ocurren en la administración de los recursos a través del patrimonio autónomo y, en consecuencia, se afectan los ingresos o gastos de FONVIVIENDA.

El actualizar en cada período contable el derecho fiduciario con base en los ingresos o gastos que reporten las fiduciarias es reconocer la participación que le corresponde a FONVIVIENDA en los resultados del periodo de sus recursos aportados, como consecuencia de la ejecución de la política pública de FONVIVIENDA. Este tratamiento contable implica que el derecho fiduciario registrado en la cuenta 192603 – Fiducia mercantil patrimonio autónomo es igual al valor que la fiduciaria registre en sus estados financieros en su cuenta 3 – patrimonial, toda vez que se inicia con el desembolso de los aportes a la Fiduciaria para que se ejecute la política pública de vivienda, y, al finalizar el período contable la Fiduciaria reporta los gastos causados correspondientes a la contratación derivada, los ingresos correspondientes a los rendimientos que se obtengan de los aportes, indexaciones por devolución de subsidios, reintegro de gastos, y otros ajustes contables que de acuerdo con el hecho económico afecten el patrimonio de los recursos aportados por FONVIVIENDA.

Mediante acta de reunión efectuada con la Contaduría General de la Nación el 08 de octubre de 2021, (la cual se adjunta) se concluye:

'(...) se puntualiza que el valor del derecho en fideicomiso que debe reconocer la entidad al final de cada periodo contable en su contabilidad es el que corresponde al valor que el patrimonio autónomo presente como patrimonio en sus estados financieros, y la diferencia que se presente frente al valor previamente reconocido será registrado como ingreso o gasto en el resultado del periodo de FONVIVIENDA (...).'

En ese orden de ideas, como el valor del patrimonio = Activo – Pasivo, en términos financieros el valor del derecho fiduciario incluye el valor las cuentas por pagar de los recursos aportados por FONVIVIENDA. (...)

La Contraloría General de la República indica en su hallazgo que se subestimó en \$24.476.155.343 la cuenta 192603 debido a que se descontaron del saldo, compromisos adquiridos vía cuentas por pagar de los programas, sobrestimando a su vez, la cuenta 589035 - Pérdida Por Derechos en Fideicomiso en \$1.715.528.848 y la cuenta 5550 - Gasto Público Social en \$22.760.626.495 para la vigencia 2023, esta afirmación del Equipo Auditor implica cambiar el tratamiento contable del registro de los menores valores del derecho fiduciario, ya que, para que FONVIVIENDA no descuente el saldo de los pasivos en su derecho fiduciario debe registrar gastos pagados, en este sentido, para FONVIVIENDA no es posible formular un acción de mejora.

En el evento que FONVIVIENDA registrará como disminución del derecho fiduciario solo los gastos pagados para no descontar del saldo de la cuenta 192603 (Fiducia mercantil – patrimonios autónomos) las cuentas por pagar, en este caso, FONVIVIENDA estaría incumpliendo el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA del marco conceptual que indica:

(...)

2. CONSULTA:

Ante estas diferencias de criterio con el Ente de Control, agradecemos dar claridad al tratamiento contable que puntualiza: que el valor del derecho en fideicomiso que debe reconocer FONVIVIENDA al final de cada periodo contable en su contabilidad es el que corresponde al valor que el patrimonio autónomo presente como patrimonio en sus estados financieros (CUENTA 3), y la diferencia que se presente frente al valor previamente reconocido será registrado como ingreso o gasto en el resultado del periodo de FONVIVIENDA, resaltando que son los ingresos o gastos causados.

Lo anterior es fundamental, ya que si el Ente de Control continua con discrepancia de criterios porque en el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios de la resolución 421 de 2023 no se indica expresamente que el derecho fiduciario al final del periodo contable es el que corresponde al valor que el patrimonio autónomo presente como patrimonio en sus estados financieros se seguirá afectando la opinión de los estados financieros de FONVIVIENDA con hallazgos materiales, ya que, más del 90% de los recursos direccionados a la política pública de FONVIVIENDA operan bajo patrimonios autónomos constituidos a través de fiducias mercantiles”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, dispone:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta

última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864- Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035- Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” (Subrayado fuera del texto).

La CGN emitió el concepto con radicado CGN 20241100034651 del 28 de octubre de 2024, dirigido a la doctora Maricela Patiño Chía, Contadora del Fondo Nacional de Vivienda, y como parte de sus conclusiones señala:

“- Pago de obligaciones

Las obligaciones que surjan en la ejecución de las actividades desarrolladas por el patrimonio autónomo serán reconocidas en la información financiera de Fonvivienda, conforme con la información que sea remitida por el patrimonio autónomo.

Cuando Fonvivienda reciba la información respecto al pago de obligaciones por parte del patrimonio autónomo, debitará la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que ha sido cancelado y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Por lo anterior, no es posible que el patrimonio autónomo presente un saldo negativo en su información financiera por cuanto, al tratarse de la entrega de recursos en efectivo, en esta subcuenta se reconocerá únicamente el efectivo que ha sido entregado por parte de

Fonvivienda para su administración y el uso que se haga del mismo; mientras que las obligaciones que surjan de la ejecución serán reconocidas en la información financiera de Fonvivienda” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Se reitera que, los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin que la entidad que los entrega pierda el control de estos, pues el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados. De manera tal, que no se entregan a título de contraprestación ni con la finalidad de incrementar el patrimonio de quien los administra, aunque en el acto jurídico puede pactarse un porcentaje como remuneración por la administración.

Los recursos se entregan y se reciben en administración, si se presentan los siguientes criterios: a) la entidad que entrega los recursos tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad que los entrega o en la obtención de ingresos o financiación para dicha entidad; y b) al final del convenio o contrato, la entidad administradora deberá reintegrar los recursos no aplicados a la finalidad y los rendimientos, si los hubiera, a la entidad que entregó los recursos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el tratamiento contable de los recursos entregados por la entidad a patrimonios autónomos constituidos mediante fiducia mercantil corresponderá al establecido en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual, se aclara que la entidad reconocerá en la subcuenta a 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO los recursos que entregue al patrimonio para que este cumpla una finalidad específica, estos recursos pueden estar representados en efectivo, inversiones o bienes.

Por lo anterior, la actualización de estos derechos fiduciarios en aplicación del numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento, implica que la entidad reconocerá el incremento o disminución del saldo conforme a los recursos que aún se encuentran en administración en el patrimonio autónomo, es decir, la entidad reflejará en el saldo de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO los recursos representados en efectivo, inversiones o bienes que al final del periodo contable permanezcan en el patrimonio autónomo por cuanto aún no han sido usados en cumplimiento de la finalidad para la cual fueron entregados.

El incremento o disminución del saldo de la subcuenta se reflejará en el resultado del periodo a través de un ingreso en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en

fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o un gasto en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. Cabe aclarar que este ingreso o gasto corresponde a rendimientos o pérdidas que surjan por conceptos diferentes al pago de comisiones a la sociedad fiduciaria o al pago de obligaciones con terceros en cumplimiento de la finalidad del negocio fiduciario.

Cuando la disminución del derecho en fideicomiso corresponda a la entrega de bienes y recursos en cumplimiento de la finalidad del negocio fiduciario en cumplimiento a la ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso. Ahora bien, cuando el incremento del derecho en fideicomiso esté asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público, se acreditará la subcuenta 480864-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Respecto a las obligaciones adquiridas con terceros por la ejecución de la finalidad del negocio fiduciario, como se indicó en las conclusiones del concepto con radicado CGN 20241100034651 del 28 de octubre de 2024, serán reconocidas en la información financiera de Fonvivienda, conforme con la información que sea remitida por el patrimonio autónomo y a la política contable que la entidad ha definido para el reconocimiento de pasivos, así como lo referente a los activos o gastos siempre y cuando se reciba el servicio o el bien de parte de los terceros. La disminución de los recursos del derecho en fideicomiso se efectuará cuando el patrimonio autónomo informe que ha efectuado el pago de las obligaciones, para lo cual Fonvivienda debitará la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que ha sido cancelado y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20241120038391 DEL 25-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable que debe aplicar el Ministerio de Defensa a los desembolsos realizados desde la sociedad fiduciaria a Canadian Commercial Corporation derivado del Proyecto Fortaleza

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
 Directora de Finanzas
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010039782 del 1 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración que en el marco de la auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la República - CGR sobre la vigencia 2023, se materializó un hallazgo al Ministerio de Defensa Nacional relacionado con el reconocimiento de la ejecución de los recursos entregados a título de anticipo asociados al Proyecto Fortaleza, me permito solicitar se emita concepto bajo las siguientes consideraciones:

El Proyecto Fortaleza es el nombre dado al conjunto de fases necesarias para reubicar la infraestructura requerida para el Ministerio de Defensa Nacional, las Fuerzas Militares y otros, el cual se conforma por tres fases, como se indica a continuación:

- Fase 1. Construcción del Nuevo Ministerio de Defensa Nacional y FFMM
- Fase 2. Construcción de la nueva Dirección Nacional de la Policía Nacional y construcción del Hospital Central de la Policía Nacional.
- Fase 3. Construcción del complejo de las entidades del GSED que hacen parte del Proyecto Fortaleza y del Archivo Central e Histórico del Sector Defensa.

Por lo anterior, y con el objeto de avanzar con la construcción de la fase 1 del proyecto, el 2 de agosto de 2022, el Ministerio de Defensa Nacional firmó el Acuerdo Gobierno a Gobierno con Canadian Commercial Corporation, el cual surtió en el siguiente proceso:

- 4/05/2018. Firma instrumento de cooperación en infraestructura de Defensa y Seguridad.
- 01/04/2022 y 31/05/2022. Prenegociación entre Colombia y Canadá
- 2/08/2022. Suscripción del Acuerdo Gobierno a Gobierno No. 09 entre el objeto según establece la cláusula 3.1:

'CLAUSULA 3 – OBJETO 3.1 El objeto de este Acuerdo es adelantar todas las actividades necesarias para la ejecución del Proyecto Fortaleza de la manera prevista en la Liberación de Orden de Trabajo y los Documentos Contractuales (como se definen en el Apéndice B), incluidas las actividades de control y verificación administrativa, financiera, contable técnica y jurídica del proyecto.

CCC se obliga para con el MDN a realizar todos los servicios descritos en una liberación de Orden de Trabajo de acuerdo con lo previsto en los Apéndices de este acuerdo y los Documentos Contractuales.'

(...)

En tal sentido la finalidad del Acuerdo es la ejecución del 'Proyecto Fortaleza', el cual consiste en el desarrollo de un proyecto de infraestructura de defensa y seguridad de gran envergadura, que por sus características, complejidad y magnitud su ejecución implica varias vigencias.

(...)

- 19/12/2022. Firma Enmienda No. 1, de la cual se resalta la cláusula sexta, mediante la cual se dispone 'Modificar la Clausula 9.1 del Acuerdo, así:

El MDN desembolsará a la Fiducia en calidad de ANTICIPO, la suma de SEISCIENTOS SESENTA MIL NOVECIENTOS DOCE MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS UN PESOS COP (\$660.912.266.401,00), (...).

(...)

De conformidad con las cláusulas de la enmienda No. 1 transcrita anteriormente, el Ministerio de Defensa Nacional desembolsó los recursos correspondientes anticipo pactado, al patrimonio autónomo creado mediante contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos, celebrado entre la FIDUCIARIA SCOTIABANK COLPATRIA S.A. Y CANADIAN COMMERCIAL CORPORATION, en el que figuran como

Fideicomitente: Canadian Commercial Corporation, Fiduciario: Fiduciaria Scotiabank Colpatria S.A., y Beneficiario: Ministerio de Defensa.

Por su parte la Cláusula 10 – Pagos y Amortización del Anticipo, modificada por la Clausula Séptima de la Enmienda 1, establece '10.1 Con sujeción a lo previsto en el numeral 10.4 de esta cláusula, para la vigencia 2024, se efectuarán pagos hasta por la suma de CUATROCIENTOS TRECE MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS ONCE MIL QUINIENOS SESENTA Y DOS PESOS CON VEINTINUEVE CENTAVOS DE PESOS COP (\$413.942.911.562.29) de acuerdo con el avance en la ejecución de los entregables pactados en el cronograma, ajustado de acuerdo con el Apéndice B, previa presentación de la cuenta de cobro o documento equivalente en el cual se descuenten el 39.615 del valor solicitado por CCC, para la amortización del anticipo.' *Cursiva subrayada fuera de texto.*

A la fecha de corte del 31 de diciembre de 2023, como parte del anticipo el MDN había realizado a título de anticipo tres giros al Patrimonio Autónomo, así:

- Giro No. 1: COP 150.000 millones (noviembre de 2022).
- Giro No. 2: COP 260.912 millones (febrero de 2023).
- Giro No. 3: COP 250.000 millones (mayo de 2023).
- Total girado: COP 660.912 millones.

Este valor total corresponde al compromiso de giros por concepto de anticipo, y/o manejo de los fondos para la ejecución del contrato, contenida en la cláusula 9.1 del Acuerdo Gobierno a Gobierno de 2022, modificada por la Enmienda No. 1 de 2022, el cual tenía fecha de vencimiento el 31 de mayo de 2023.

Al cierre del periodo 2023, el informe de supervisión reporta la aprobación de desembolsos de recursos del anticipo constituido en la fiducia, de acuerdo con las solicitudes presentadas por el fideicomitente (Canadian Commercial Corporation), y descritas, así:

- Valor estimado de la remuneración CCC por valor de \$195.375 millones, recursos girados desde el PAT a una cuenta de ahorros de CANADIAN COMMERCIAL CORPORATION - CCC y sobre los que solo podrá disponer conforme se ejecute el proyecto, únicamente con el aval de la supervisión.
- Nómina y gastos pre-construcción \$3.991 millones
- Administración Fiducia 146 millones

Cabe indicar que, la supervisión de la entidad a diciembre 31 de 2023 no evidenció el recibo a satisfacción de bienes o servicios asociados al proyecto puesto que las actividades se encontraban en desarrollo por parte de los contratistas del fideicomitente (Canadian Commercial Corporation), a quienes fueron realizados los desembolsos.

En virtud de lo expuesto, me permito solicitar concepto respecto del tratamiento contable que debe aplicar el Ministerio de Defensa sobre los desembolsos realizados desde el

Patrimonio Autónomo, correspondientes a los recursos del anticipo entregado a Canadian Commercial Corporation”.

En atención a lo anterior, se llevó a cabo una mesa de trabajo el 17 de septiembre de 2024 para ampliar el contexto de la consulta elevada por la entidad y aclarar el flujo de información entre las entidades y de los recursos. En esta reunión se agregó, entre otra información, la siguiente:

- El Ministerio indica que debido a la forma como se encuentra redactado el convenio existe confusión respecto a la clasificación de estos recursos. Desde la constitución del encargo, se reconoció como un patrimonio autónomo, sin embargo, dadas las características del contrato se podría interpretar como una fiducia de administración y pagos. De acuerdo con lo anterior, el Ministerio señala que deberá reunirse con su área jurídica para definir si se encuentran en torno a un patrimonio autónomo o una fiducia de administración y pagos.

- En cuanto a los desembolsos que se realizaron en el año 2023, para la disposición del anticipo se requería un formato en el que el representante del gobierno de Canadá solicitaba autorización para desembolsar el dinero, considerando los contratos que él tenía suscritos, de manera que surgen dos situaciones muy importantes que hay que separar:

i. En la primera, 195.000 millones de pesos corresponden al estimado de la remuneración que recibirá Canadá por el desarrollo del proyecto. Se especifica que esta cifra es un estimado puesto que puede variar respecto a lo que valga el proyecto finalmente, que según una de las cláusulas del convenio se girará a una cuenta del gobierno de Canadá como una garantía para ser usados en la medida en que se ejecute.

ii. En la segunda, los restantes 3.900 millones de pesos, que habían sido desembolsados a diciembre del 2023, se destinan a pagos de nómina, adquisiciones de software, arrendamiento de unas instalaciones y honorarios de la fiducia.

- A 31 de diciembre de 2023 el supervisor del contrato únicamente tenía conocimiento de las autorizaciones para girar los recursos, los cuales estaban a título de anticipos, incluyendo los 195.000 millones mencionados anteriormente.

-El convenio también establece que la amortización del anticipo se dará a partir de los pagos que se realicen en el 2024, los cuáles serán legalizados a la supervisión a través de la radicación de una cuenta y un recibo de satisfacción de la supervisión, por lo tanto, en diciembre de 2023 la contabilidad del Ministerio estaba a la espera de que se entregara las legalizaciones de esos desembolsos para realizar los reconocimientos respectivos.

- La discusión de fondo con la Contraloría General de la República al cierre del 2023 era que, si bien el Ministerio tenía en su contabilidad el saldo en la cuenta 1926, como un Patrimonio Autónomo, no había reconocido esos desembolsos puesto que la entidad no

había recibido ninguna entrega formal por parte del contratista respecto a qué había hecho con los recursos entregados. La Contraloría decía que con la autorización del desembolso era suficiente para que la contabilidad del Ministerio reconociera un gasto o una construcción en curso o reclasificará los recursos entregados en administración para el caso del estimado de remuneración que ya le había sido girado a una cuenta del gobierno de Canadá.

- En consecuencia, quedó el hallazgo, la entidad justificó que la finalidad del Ministerio es tener una obra que a la fecha no ha sido entregada parcialmente ni ha habido un informe de acuerdo con los parámetros establecidos en el contrato que determine que el Ministerio tiene una obra, y por tanto no realizó ningún registro. Sin embargo, en la nota respectiva de la cuenta en la que están registrados los recursos se indicaba que estos habían sido disminuidos por unos desembolsos autorizados, pero no legalizados por entidad.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 421 de 2023, establece:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo indicado en su consulta, que para llevar a cabo el Proyecto Fortaleza fue necesario constituir un patrimonio autónomo mediante contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos, la entidad debió aplicar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual establece que las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario o fiducia mercantil.

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. En esta situación la entidad debió aplicar el numeral 1.2.1. Patrimonios autónomos del mencionado Procedimiento, el cual señala que cuando la entidad realiza la entrega de los recursos debita la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Posteriormente, para reconocer el anticipo correspondiente a la remuneración de Canadian Commercial Corporation, y demás cargos preoperativos, debitará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, según corresponda.

Con la legalización de los anticipos, de conformidad con lo pactado, la entidad debitará el gasto o el activo a que haya lugar y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

CONCEPTO No. 20241100041561 DEL 20-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento Contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración por parte de Atenea a una tesorería centralizada

Doctor

VICTOR JAVIER SAAVEDRA MERCADO

Director

Agencia Distrital para la Educación Superior, la Ciencia y la Tecnología
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010049882 del 30 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Los contratos, convenios y alianzas celebrados por la Secretaría de Educación del Distrito y la Secretaría de Desarrollo Económico que estaban vigentes al momento de creación de Atenea y cuyo objeto correspondía a las funciones y actividades propias de la Agencia, se subrogaron a partir de la puesta en marcha de la entidad, (...).

Mediante al Decreto 525 de 2021, se efectuó una modificación en el Presupuesto Anual de Rentas e Ingresos y de Gastos e Inversiones del Distrito Capital, para la vigencia fiscal comprendida entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021. Se determinó que el total de los recursos trasladados por la Secretaría de Educación del Distrito a la Agencia ascendió a \$82.238.426.780, de los cuales \$26.072.901.479 correspondieron a la fuente crédito y \$56.165.525.301 proveniente de convenios realizados con los Fondos de Desarrollo Local del convenio 2267 de 2021. Este convenio tiene el objeto de “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos, jurídicos y financieros entre la Secretaría de Educación del Distrito y los Fondos de Desarrollo Local que hacen parte del Distrito Capital, para la implementación de un nuevo modelo inclusivo, eficiente y flexible para el acceso y la permanencia de los jóvenes egresados de instituciones de educación media a programas de educación superior”. Adicionalmente, durante el año 2022 se firmaron 20 nuevos

convenios desde la Agencia con los FDL con el mismo objeto, y en 2023 se firmaron otros 20 convenios con los Fondos de Desarrollo Local para la implementación del Programa Jóvenes a la U, hoy Jóvenes a la E.

Este programa es una iniciativa que busca facilitar el acceso y la permanencia de jóvenes egresados de instituciones de educación media a programas de educación superior, implementando convenios con los Fondos de Desarrollo Local para administrar sus recursos (...).

Los recursos asociados a estos convenios son entregados en administración a la Secretaría Distrital de Hacienda (SDH) y registrados en la cuenta 1908 "Recursos entregados en administración". Tal como lo dispone el artículo 28 del Decreto Distrital 192 de 2021, reglamentación vigente del Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital. "En desarrollo del principio presupuestal de Unidad de Caja, la Secretaría Distrital de Hacienda, por medio de la Dirección Distrital de Tesorería, aplicará el mecanismo de Cuenta Única Distrital mediante el cual debe recaudar, administrar, invertir, pagar, trasladar y/o disponer los recursos correspondientes al Presupuesto Anual del Distrito Capital y los Fondos de Desarrollo Local". El reglamento (anexo a esta comunicación) sobre condiciones de inclusión de Atenea en la Cuenta Única establece las instrucciones referentes a los flujos de información y procedimientos según los cuales la Dirección Distrital de Tesorería de la SDH seguirá realizando el recaudo, administración, inversión, pago, traslado y disposición de los recursos a cargo de Atenea.

En ese mismo reglamento, se establece la estructura del Fondo Cuenta de la Agencia y se determina que, para el control de los recursos, se continuará con el manejo de la cuenta contable mayor en la DDT-SDH – DEPÓSITO FONDO CUENTA ATENEA, clasificada como "Acreedores Varios – Fondos de Terceros". Asociado al DEPÓSITO FONDO CUENTA ATENEA creado en la DDT, y se solicitarán la creación de las subcuentas contables que sean necesarias, según las diferentes fuentes de recursos que informe ATENEA. Las subcuentas que a la fecha tenemos entre Atenea y la Tesorería para el Fondo Cuenta, en la cual se incluye un depósito global para los FDL, son:

DEPÓSITO FONDO CUENTA ATENEA:

(...)

Ahora, en el marco de la ejecución de estos convenios, la Gerencia de Educación Posmedia de Atenea ordena los giros afectando el depósito del Fondo Cuenta de los Fondos de Desarrollo Local, y se realiza la afectación de la cuenta 2902 recursos recibidos en administración. Sin embargo, solo con la consolidación y entrega de informes se realizan las conciliaciones de operaciones recíprocas con los Fondos de Desarrollo Local, los cuales se legalizaron de la siguiente manera:

Finalmente, es importante mencionar que durante la vigencia 2022 y 2023 se presentaron hallazgos por parte de la Contraloría General de la República, en los siguientes términos:

-Hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria por imposibilidad de obtener evidencia para determinar la razonabilidad del saldo reportado en la Cuenta Auxiliar 1908010001 Recursos entregados en administración - Fondo Cuenta Atenea y su contrapartida 290201 Recursos recibidos en administración, al 31 de diciembre de 2022, debido a que la información reportada es de baja calidad, no es clara ni confiable.

-Hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria por imposibilidad de obtener evidencia suficiente para determinar la razonabilidad del saldo reportado en la Cuenta Auxiliar 190801 Recursos entregados en administración por valor de \$227.663.341.216 y sus contrapartidas 290201 Recursos Recibidos en Administración por \$205.201.579.792 y 3110 Resultado de Ejercicio \$55.235.502.099, al 31 de diciembre de 2023, debido a inexistencia de la información y falta de claridad y confiabilidad.

Y en el marco del plan de mejoramiento para el ente de control la entidad ha propuesto unas mesas de trabajo y la solicitud de un concepto para a la Contaduría General de la Nación, sobre la clasificación y el manejo de los "Recursos Entregados en Administración - SHD" y "Recursos Recibidos en Administración - FDL, FFDS y SDE".

SOLICITUD DE CONCEPTO

En consideración a lo expuesto, donde tenemos recursos recibidos en administración por parte de los Fondos de Desarrollo Local (FDL), los cuales se encuentran entregados en administración a la Secretaría Distrital de Hacienda, situación que conllevó a la suscripción de hallazgos por parte de la Contraloría General de la República por inexactitud del saldo al cierre de la vigencia, solicitamos de su amable colaboración en la respuesta a esta inquietud general:

¿Cuál sería el manejo contable de los recursos de la cuenta 2902 recibidos en administración por parte de los Fondos de Desarrollo Local y que al cierre de la vigencia ha tenido diferencias frente al saldo de los recursos entregados en administración en la cuenta 1908, teniendo a cargo las siguientes subcuentas del Fondo Cuenta de Atenea?"

Mediante reunión llevada a cabo el 12 de noviembre de 2024 con los asesores María Luisa Castaño Morales y Yeisson Fernando Ortiz Sabogal, del GIT de Gestión y Evaluación de la Información – Empresas de la CGN, se puso en contexto la consulta y se conversó sobre lo trabajado anteriormente, donde el tema de conciliación de saldos fue discutido con el GIT en mención.

Sin embargo, en medio de las mesas de trabajo que Atenea sostuvo con la CGN, a la entidad le surgió la inquietud de si el registro contable que está llevando a cabo es

correcto, por lo cual se le sugirió elevar la consulta para que la Subcontaduría General y de Investigación de la CGN diera respuesta a ella.

CONSIDERACIONES

El Decreto 192 de 2021, de la Alcaldía Mayor de Bogotá, por medio del cual se reglamenta el Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital y se dictan otras disposiciones, señala:

“GESTIÓN DE TESORERÍA

Artículo 28°. Cuenta Única Distrital. En desarrollo del principio presupuestal de Unidad de Caja, la Secretaría Distrital de Hacienda, por medio de la Dirección Distrital de Tesorería, aplicará el mecanismo de Cuenta Única Distrital mediante el cual debe recaudar, administrar, invertir, pagar, trasladar y/o disponer los recursos correspondientes al Presupuesto Anual del Distrito Capital y los Fondos de Desarrollo Local.

La Cuenta Única Distrital comprende a todas las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital, a saber: Concejo de Bogotá, Contraloría de Bogotá, Personería de Bogotá, Administración Central Distrital, Establecimientos Públicos Distritales y los entes Autónomos Universitarios, así como a los Fondos de Desarrollo Local” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 421 de 2023, establece:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A TESORERÍAS CENTRALIZADAS

Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Tales recursos se mantendrán como entregados en administración, con independencia de que la tesorería centralizada constituya un portafolio de inversiones con dichos recursos.

Cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

Con el traslado de recursos por parte de la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Para el caso de los registros contables aplicables a las tesorerías centralizadas, se aplicará el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales.

(...)

5.FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayados fuera de texto).

Por otro lado, el Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 421 de 2023, establece:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

(...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604- Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA UNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN" (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con su consulta, una parte de los recursos trasladados por la Secretaría de Educación del Distrito a la Agencia Distrital para la Educación Superior, la Ciencia y la Tecnología (ATENEA), proviene de convenios suscritos con los Fondos de Desarrollo Local (FDL) con el objetivo de implementar un nuevo modelo inclusivo, eficiente y flexible para el acceso y la permanencia de los jóvenes egresados de instituciones de educación media a programas de educación superior.

Estos recursos recibidos por ATENEA se enmarcan en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, por lo cual se reconocen en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. A medida que se vayan realizando los respectivos pagos dentro de la ejecución de los convenios, la entidad disminuirá el pasivo reconocido inicialmente.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 28 del Decreto Distrital 192 de 2021, la Secretaría Distrital de Hacienda, por medio de la Dirección Distrital de Tesorería, aplicará el mecanismo de Cuenta Única Distrital mediante el cual debe recaudar, administrar, invertir, pagar, trasladar y/o disponer los recursos correspondientes al Presupuesto Anual del Distrito Capital y los Fondos de Desarrollo Local.

En ese sentido, dado que, con posterioridad a recibir los recursos de los (FDL), ATENEA entrega estos recursos en administración a una tesorería centralizada, debe aplicar el numeral 2 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, de acuerdo con el cual al momento de entregar los recursos, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo

que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la tesorería centralizada debe aplicar el numeral 1.3. del Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de acuerdo con el cual el recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando la subcuenta que corresponde de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Posteriormente, el giro de los recursos se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por otro lado, atendiendo al numeral 5 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes para que haya una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas en aquellas operaciones en donde participen dos o más entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100002291 del 01-02-2024
20241100007001 del 28-02-2024
20241100015781 del 09-05-2024
20241100015911 del 10-05-2024
20241100017151 del 21-05-2024
20241100017701 del 27-05-2024
20241100018521 del 29-05-2024
20241100020841 del 17-06-2024
20241100021791 del 24-06-2024
20241100022491 del 27-06-2024
20241120019151 del 19-06-2024
20241120021231 del 28-06-2024
20241100022681 del 02-07-2024
20241110021831 del 11-07-2024
20241100027071 del 12-08-2024
20241100027771 del 15-08-2024

20241100031201 del 18-09-2024
20241100032761 del 04-10-2024
20241100032961 del 08-10-2024
20241100034081 del 22-10-2024
20241100034651 del 28-10-2024
20241100037511 del 18-11-2024

1.3.9 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA COMBINACIÓN Y EL TRASLADO DE OPERACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.10 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA Y SANEAMIENTO BÁSICO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.11 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LAS GARANTÍAS FINANCIERAS OTORGADAS

CONCEPTO No. 20241100007001 DEL 28-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas. Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.
	SUBTEMA	Garantía financiera otorgada por el MHCP a través del Fondo Nacional de Garantías (FNG) para financiar bonos hipotecarios y títulos emitidos en procesos de titularización de cartera que emitan los establecimientos de crédito.

Doctora
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora grupo de Contabilidad
 MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (MHCP)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010002072 de 16 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a la comunicación con radicado CGN 20241210000091 suscrita por el Subcontador de Centralización de la Información de la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la cual se solicita adelantar las gestiones administrativas necesarias, con el fin de integrar la información financiera del Fondo Bonos y Títulos Garantizados Ley 546 - FOGAFIN a la información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público - MHCP con corte a 31 de diciembre de 2023, de manera atenta se consulta lo siguiente:

“1. (...) ¿Cuál sería la subcuenta a afectar como contrapartida de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, para

el registro del valor de los recursos transferidos en septiembre de 2023 por FOGAFIN al Fondo Nacional de Garantías?

Lo anterior, toda vez que se requiere precisar si deberían afectarse los ingresos o una subcuenta del patrimonio del MHCP, tal como capital fiscal o resultado de ejercicios anteriores (por cambio de política contable).

2. (...) se consulta acerca de la pertinencia de registrar operaciones recíprocas a 31 de diciembre de 2023, y en tal sentido cuales serían los conceptos a registrar y que entidades intervendrían.

3. En virtud de lo señalado en el artículo 30 de la Ley 546 de 1999 (modificado por el artículo 48 de la Ley 1955 de 2019), el Gobierno Nacional a través del Fondo Nacional de Garantías - FNG, otorgará garantías para los bonos hipotecarios para financiar cartera hipotecaria, leasing habitacional y para títulos emitidos en procesos de titularización de cartera hipotecaria y leasing habitacional, que emitan los establecimientos de crédito, en los términos y con las condiciones que señale el Gobierno Nacional.

De este modo, y considerando que el MHCP debe efectuar la incorporación de las garantías otorgadas a través del FNG, de manera atenta se consulta ¿Cuál es la subcuenta que se podría emplear para el reconocimiento de dicha operación?, ¿es factible emplear en el MHCP la subcuenta 270704-Estimación técnica del riesgo de garantías otorgadas – FNG, teniendo en cuenta que quien otorga la garantía es la Nación por medio del Fondo?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 546 de 1999, por medio de la cual se dictan disposiciones en materia de vivienda, se señalan los objetivos y criterios generales a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular un sistema especializado para su financiación, se crean instrumentos de ahorro destinado a dicha financiación, se dictan medidas relacionadas con los impuestos y otros costos vinculados a la construcción y negociación de vivienda y se expiden otras disposiciones, indica:

“Artículo 30. El Gobierno nacional, a través del Fondo Nacional de Garantías (FNG), otorgará garantías para los bonos hipotecarios para financiar cartera hipotecaria, leasing habitacional y para títulos emitidos en procesos de titularización de cartera hipotecaria y leasing habitacional, que emitan los establecimientos de crédito, en los términos y con las condiciones que señale el Gobierno nacional” (subrayado fuera de texto).

El Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público 1068 de 2015 dispone:

Artículo 2.18.1.9. Transferencia de las garantías otorgadas por el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (Fogafin) al Fondo Nacional de Garantías (FNG). El Fondo de

Garantías de Instituciones Financieras (Fogafín) trasladará al Fondo Nacional de Garantías (FNG), la administración de las garantías previamente otorgadas a los bonos hipotecarios para financiar cartera VIS subsidiable y a los títulos emitidos en procesos de titularización de cartera VIS subsidiable, emitidas sobre cartera originada por los establecimientos de crédito en vigencia del Convenio Interadministrativo suscrito el 20 de marzo de 2002 con la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y lo dispuesto en los artículos anteriores del presente Título.

(...)

Artículo 2.18.1.10. Recursos. Para pagar las garantías a que se refiere el artículo 2.18.1.9 del presente Decreto, el Fondo Nacional de Garantías contará con los siguientes recursos, los cuales se mantendrán en una reserva especial y separada:

a) Los recursos que reciba de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público para pagar oportunamente las garantías, así como para cubrir los gastos directos que demande el sistema de garantías;

b) Los recursos provenientes de las comisiones o primas por el otorgamiento de las garantías, de conformidad con el artículo 2.18.1.13. de esta parte;

(...)

d) Los recursos que reciba de las entidades otorgantes del subsidio familiar de vivienda, cuando estas hagan uso de la facultad establecida en el artículo 30 de la Ley 546 de 1999, modificado por el artículo 11 de la Ley 2079 de 2021.

(...)

Artículo 2.18.1.14. Disponibilidad de Recursos. La Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público dispondrá de los mecanismos necesarios para garantizar que en todo momento existan los recursos suficientes para honrar las garantías de las que estará a cargo el Fondo Nacional de Garantías (FNG).

Para tal efecto, el Fondo Nacional de Garantías (FNG), deberá presentar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público las proyecciones y cálculos estimados de los recursos que se requerirán cada año para pagar las garantías.

Cuando los recursos de la reserva especial y separada a que alude el artículo 2.18.1.10 del presente Título no sean suficientes para pagar las garantías, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público hará los trámites necesarios para suministrar los recursos que permitan pagar a los tenedores de Bonos y Títulos, mediante la entrega de títulos de deuda pública (subrayado fuera de texto).

El convenio suscrito entre el MHCP y FOGAFIN, estableció lo siguiente:

“CLAUSULA DUODÉCIMA. LA RESERVA ESPECIAL Y SEPARADA. – FOGAFIN destinará una reserva especial y separada dentro de su contabilidad, en la cual se depositarán los recursos provenientes de las comisiones de las garantías, los recursos que transfiera la NACIÓN para la ejecución del convenio (...)” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el convenio interadministrativo de Cooperación No. 7.004-2023 suscrito entre el MHCP y el Fondo Nacional de Garantías, establece lo siguiente:

CLAUSULA DÉCIMA TERCERA. – RESERVA ESPECIAL Y SEPARADA (...) hará parte de la reserva especial y separada los recursos provenientes de las comisiones de las garantías, los recursos que transfiera la NACIÓN para la ejecución del convenio, los recursos que se depositen en la reserva especial y separada, los rendimientos financieros y otros recursos que reciba en FNG para el efecto y para acrecentar la reserva respectiva (...)”

CLAUSULA DÉCIMA CUARTA. – RETORNO RECURSOS: LA NACIÓN – Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá, en cualquier momento, solicitar el retorno de los recursos que se encuentren en la reserva especial y separada señalados en la cláusula décima tercera del presente convenio; para lo anterior, bastará con una comunicación suscrita por el competente contractual con la aprobación del supervisor del convenio.

PARÁGRAFO PRIMERO. – Los recursos que encuentren comprometidos para el cumplimiento de las garantías objeto del convenio, deberán mantenerse en la reserva especial y separada por parte del FNG” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable expedida por la CGN, la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, resuelve:

“ARTÍCULO 1. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2. Ámbito de aplicación. El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:

(...)

g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores (...).

ARTICULO 8. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizará por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación" (subrayado fuera de texto).

Asimismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

(...)

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte" (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, dispone:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza (subrayado fuera de texto).

A su vez, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas, actualizado con la Resolución 421 de 2023, dispone:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con: las garantías financieras otorgadas sobre títulos emitidos, préstamos por pagar o cuentas por pagar; las contragarantías; y la condonación de préstamos relacionados con contragarantías (...)

1. GARANTÍAS FINANCIERAS

(...) las garantías financieras son aquellas que le exigen a la entidad garante asumir pagos específicos para reembolsar al tenedor, total o parcialmente, la pérdida incurrida cuando una entidad, en calidad de deudora, incumpla su obligación de pago conforme a las condiciones del título emitido, del préstamo por pagar o de la cuenta por pagar.

(...)

1.2. Otorgamiento de garantías financieras

Con el otorgamiento de la garantía financiera, la entidad garante evaluará la probabilidad de que se haga exigible la garantía financiera otorgada, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable. Para tal efecto, la entidad garante utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de las normas de Provisiones o de Pasivos contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

1.3. Cumplimiento de garantías financieras

Cuando, a causa del incumplimiento de los pagos a cargo de la entidad deudora, la entidad garante tenga la obligación de realizar el pago, total o parcial, de la deuda garantizada, esta última debitará el saldo de la subcuenta 270705- Garantías financieras otorgadas de la cuenta 2707-GARANTÍAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 22-EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA o del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR (...)

Posteriormente, la entidad garante medirá los títulos emitidos, préstamos por pagar o cuentas por pagar conforme a las normas de Emisión de títulos de deuda, Préstamos por pagar o Cuentas por pagar, según corresponda, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La entidad garante registrará el pago de los títulos emitidos, préstamos por pagar o cuentas por pagar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 22-EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA o del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Pregunta: ¿Cuál sería la subcuenta a afectar como contrapartida de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, para el registro del valor de los recursos transferidos en septiembre de 2023 por FOGAFIN al Fondo Nacional de Garantías?, toda vez que se requiere precisar si deberían afectarse los ingresos o una subcuenta del patrimonio del MHCP, tal como capital fiscal o resultado de ejercicios anteriores (por cambio de política contable).

De acuerdo con el oficio No. 20241210000091 de 2 de enero de 2024 mediante el cual la CGN le solicitó al MHCP integrar la información financiera del Fondo Bonos y Títulos Garantizados Ley 546 – FOGAFIN a la información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) con corte a 31 de diciembre de 2023, el MHCP deberá aplicar el numeral 4.1. Políticas contables de la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES. Para el registro del Fondo, el MHCP debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, teniendo en cuenta que estos recursos no afectan la situación financiera del FNG, toda vez que corresponden a recursos recibidos en administración, el FNG homologará el recibo de estos recursos en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y en la subcuenta 930805-Derechos de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

2. Pregunta: ¿Consulta acerca de la pertinencia de registrar operaciones recíprocas a 31 de diciembre de 2023, y en tal sentido cuales serían los conceptos para registrar y que entidades intervendrían?

Dado que el FNG administra los recursos de la reserva especial de manera separada de su contabilidad, el MHCP no reportará operaciones recíprocas con el FNG por los recursos entregados en administración.

3. Pregunta: considerando que el MHCP debe efectuar la incorporación de las garantías otorgadas a través del FNG, de manera atenta se consulta ¿Cuál es la subcuenta que se podría emplear para el reconocimiento de dicha operación?, ¿es factible emplear en el MHCP la subcuenta 270704-Estimación técnica del riesgo de garantías otorgadas – FNG, teniendo en cuenta que quien otorga la garantía es la Nación por medio del Fondo.

Respecto del registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas sobre los bonos hipotecarios y títulos emitidos, el MHCP debe aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así:

El MHCP, con base en la información que reciba del FNG, evaluará la probabilidad de que se haga exigible la garantía financiera, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Si establece que la obligación es remota, el MHCP no reconocerá la obligación en sus estados financieros.

Si establece que la obligación es posible, el MHCP revelará la obligación como un pasivo contingente y, si es factible realizar una medición, debitará la subcuenta 990506-Deuda garantizada de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9125-DEUDA GARANTIZADA.

Si establece que la obligación es probable, para el registro por primera vez de las garantías otorgadas a 31 de diciembre de 2023, el MHCP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 270705-Garantías financieras otorgadas de la cuenta 2707-GARANTÍAS. Posteriormente, el MHCP aplicará el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con la información que reciba por parte del FNG de las obligaciones de pago total o parcial de los bonos y títulos, el MHCP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 22-EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA. Posteriormente, el MHCP aplicará el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

1.3.12 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100014421 del 03-05-2024

20241100038441 del 26-11-2024

1.3.13 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DEL PORCENTAJE AMBIENTAL, LA SOBRETASA AMBIENTAL Y EL PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA

CONCEPTO No. 20241100021981 DEL 25-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y la tasa retributiva o compensatoria
	SUBTEMA	Registro contable de la sobretasa ambiental por parte del municipio

Doctora
 DARLY YOHANA GARZÓN BELTRÁN
 Consultante
 Municipio de Vista Hermosa
 Vista Hermosa, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025612 del 10 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Según correo electrónico donde solicitan la reclasificación de la cuenta contable 411060, me permito solicitar asesoría acerca de la misma, ya que el recaudo que el Municipio está realizando por este concepto, está incluido dentro del presupuesto Municipal.

Por lo anterior, solicito amablemente me indiquen si debo realizar cambios en el presupuesto y contabilidad”.

Mediante llamada telefónica efectuada el 24 de junio de 2024, la doctora Darly Yohana Garzón Beltrán precisa que el Municipio de Vista Hermosa no es una entidad designada como autoridad ambiental y que el porcentaje ambiental se calcula sobre el total del impuesto predial unificado.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

La Resolución 089 de 2024 expedida por la CGN, mediante la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas y el nombre y los numerales 2.1, 3, 4 y 5 del Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estipula:

“CONSIDERANDO QUE:

(...)

La Corte Constitucional en una línea jurisprudencial, en especial la contenida en las sentencias C-545 de 1994, la C-583 de 1996, C-891 de 2012 y la C-101 de 2022, ha analizado y determinado las clases de tributos (impuestos, tasas y contribuciones), y los elementos que les diferencian y caracterizan, como supuestos jurídicos importantes que deben considerar las entidades públicas respecto a la definición de la naturaleza jurídica de los cobros tributarios que exigen a cada sujeto pasivo.

(...)

RESUELVE:

ARTÍCULO 2º. (...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO. El saldo de la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS se reclasificará a la subcuenta 130581-Sobretasa ambiental de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS. Asimismo, el saldo de la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS se reclasificará a la subcuenta 410581-Sobretasa ambiental de la cuenta 4105-IMPUESTOS” (Subrayado fuera de texto).

Además, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 089 de 2024, dispone:

“1. PORCENTAJE AMBIENTAL SOBRE EL TOTAL DEL RECAUDO POR CONCEPTO DE IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO

1.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y del porcentaje ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán el ingreso por el total del valor liquidado como impuesto predial, para lo cual debitarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditarán la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo, los municipios o distritos registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Adicionalmente, con base en el recaudo, los municipios o distritos registrarán la obligación de transferir el porcentaje correspondiente a las Corporaciones Autónomas Regionales (en adelante, las CAR) mediante un débito en la subcuenta 542322-Porcentaje ambiental sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial unificado de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los municipios, los distritos, las CAR y las áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos,

pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos, y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones de la Resolución 089 de 2024, la sobretasa ambiental no corresponde a una tasa, dado que no constituye retribución directa por un bien o servicio ofrecido por el Estado; sino que corresponde a un impuesto, pues es una prestación unilateral que refleja la capacidad económica del contribuyente al recaer sobre el avalúo de los bienes y no incorpora la contraprestación directa a favor del contribuyente.

En consecuencia, dicha resolución elimina las subcuentas 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Y crea las subcuentas 130581-Sobretasa ambiental de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y 410581-Sobretasa ambiental de la cuenta 4105-IMPUESTOS

Respecto al reconocimiento contable del recaudo y giro de la sobretasa ambiental, de conformidad con lo informado telefónicamente, el Municipio deberá aplicar lo establecido en numeral 1 del mencionado procedimiento, el cual se anexa en su versión más reciente a la presente comunicación. Adicionalmente, el Municipio deberá informar los valores asociados a la sobretasa y el momento en que se realiza el giro a la CAR o al área metropolitana según sea el caso.

Por consiguiente, los valores que en transcurso de 2024 se hayan registrado en la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS deberán ser clasificados a la subcuenta 410581-Sobretasa ambiental de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Por otra parte, conforme a lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre los procedimientos requeridos para realizar ajustes y cambios del presupuesto de las entidades públicas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100023111 del 08-07-2024
20241100040881 del 13-12-2024

1.3.14 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS QUE HACEN PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.15 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO No. 20241100040941 DEL 13-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Presentación de estados financieros Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la adquisición de Títulos de Devolución de Impuestos -TIDIS

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la adquisición de Títulos de Devolución de Impuestos -TIDIS

Doctora
 NOHORA NELSY DÍAZ PALMAR
 Tesorera General
 Empresa de Licores de Cundinamarca
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010057832 del 8 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad señala:

Como resultado de la gestión realizada ante la DIAN en relación con la solicitud del saldo a favor por concepto de IVA, la empresa recibió una primera devolución representada en Títulos de Devolución de Impuestos -TIDIS, los cuales serán utilizados para pago de impuestos nacionales.

En este sentido, pregunta: ¿los TIDIS se pueden registrar dentro de la cuenta 113307-BONOS Y TÍTULOS de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO?

CONSIDERACIONES

El Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales, señala:

“Art. 862. Mecanismos para efectuar la devolución. La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La administración tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor superiores a un mil (1.000 UVT) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

El valor de los títulos emitidos en cada año, no podrá exceder del diez por ciento (10%) del valor de los recaudos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales respecto al año anterior; se expedirán a nombre del beneficiario de la devolución y serán negociables” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 413 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora.

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de liquidación, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de contratación. La fecha

de liquidación es la fecha en la cual los títulos son transferidos a la empresa. La fecha de contratación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción.

(...)

1.3. Medición inicial

8. Las inversiones de administración de liquidez se medirán por su valor razonable en la fecha de liquidación, excepto cuando la fecha de liquidación sea posterior a la fecha de contratación y la inversión de administración de liquidez se clasifique en la categoría de costo amortizado, caso en el cual la inversión se medirá por el valor razonable de la fecha de contratación. Cualquier diferencia entre el valor razonable y el valor de la transacción se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto para las inversiones clasificadas a valor razonable con cambios en el otro resultado integral, cuya diferencia se reconocerá en el patrimonio y se presentará en el otro resultado integral.

9. Si la inversión no tiene valor razonable se medirá por el valor de la transacción.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

41. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la empresa, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

(...)

44. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o

menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la empresa; y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

45. La empresa definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo" (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece:

"2. OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

(...)

2.2. Pago de obligaciones con títulos

(...)

2.2.1.1. Pago de impuestos con TIDIS

Cuando la entidad contribuyente, responsable o agente de retención reciba un Título de Devolución de Impuestos-TIDI por la cancelación de un saldo a favor por impuestos o retenciones, registrará un débito en la subcuenta "Bonos y títulos emitidos por el gobierno general" de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) o 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO y un crédito en la subcuenta que corresponda al tipo de impuesto de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES" (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las Resoluciones 418 y 442 de 2023, describe la cuenta 1133 así:

1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO: "Representa el valor de a) las inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor; y b) el valor de los fondos colocados por la empresa pagaderos a la vista, así como los que están

comprometidos para la reventa de inversiones, cuentas por cobrar o préstamos por cobrar, dados en repo u operaciones simultáneas como garantía de la transacción". Además, establece que se debita entre otros con "1-El valor de las inversiones que, de acuerdo con la política de la empresa, pueden ser clasificadas como equivalentes al efectivo" y se acredita entre otros con "1-El valor de las inversiones que se convierten en efectivo" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Los Títulos de Devolución de Impuestos – TIDIS, son títulos valores emitidos por la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público como mecanismo para devolución de saldos a favor originados en el pago de impuestos. Estos títulos se caracterizan porque: i) se expiden a nombre del beneficiario de la devolución, ii) solo se pueden utilizar para cancelar impuestos o derechos administrados por las DIAN, iii) se deben redimir máximo dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición, iv) operan como títulos desmaterializados, razón por la cual su existencia se entiende configurada a partir del abono en la cuenta correspondiente y la expedición del certificado por parte de la entidad depositaria, y v) son negociables en el mercado secundario, pero, en todo caso, solo podrán ser utilizados para el pago de las obligaciones tributarias dentro del año siguiente a su expedición.

Por su parte, la Norma de inversiones de administración de liquidez establece que se reconocerán como tal, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses.

En este sentido, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que cuando un contribuyente, responsable o agente de retención reciba un Título de Devolución de Impuestos – TIDI por la cancelación de un saldo a favor por impuestos o retenciones, reconocerá el hecho económico como una inversión de administración de liquidez, para lo cual, registrará la subcuenta "Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General" de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) o 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO según corresponda.

Ahora bien, la Norma de presentación de estados financieros señala que los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor, entre los cuales se encuentran las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición.

Adicionalmente, establece que le corresponde a la empresa definir en sus políticas los hechos económicos que se reconocerá como equivalentes al efectivo.

Teniendo en cuenta lo anterior, es competencia de la empresa evaluar a partir de juicios profesionales cada caso particular y determinar en sus políticas contables el tratamiento de este tipo de títulos.

Por lo tanto, para que los títulos recibidos se clasifique en la subcuenta 113307-Bonos y títulos de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO, la empresa deberá determinar que estos cumplan con las características para ser reconocidos como tal, las cuales son: (i) los títulos recibidos se dispondrán dentro de los tres meses siguientes o menos desde su fecha de adquisición para su venta en el mercado secundario, (ii) representan una inversión a corto plazo de alta liquidez fácilmente convertibles en efectivo, (iii) son títulos que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión, y (v) están sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. De lo contrario se deberán reconocer como una inversión de administración de liquidez como lo señala el procedimiento antes mencionado.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100004181 del 20-02-2024
20241100014181 del 02-05-2024
20241100032721 del 04-10-2024
20241100034381 del 24-10-2024
20241100039611 del 03-12-2024
20241100041561 del 20-12-2024

1.3.16 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS

CONCEPTO No. 20241100028911 DEL 23-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar reconocidas por la gestión de bienes inmuebles transferidos a CISA

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
	SUBTEMA	Gastos pagados por CISA relacionados con la administración de los bienes transferidos

Doctor
 NICOLÁS CORSO SALAMANCA
 Presidente
 Central de Inversiones S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010035652 del 10 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En mi calidad de Presidente de Central de Inversiones S.A. - CISA, de manera atenta me dirijo a usted con el propósito de elevar consulta relacionada con la depuración y saneamiento contable de cuentas por cobrar generadas de inmuebles recibidos a título gratuito en el marco de anteriores Planes Nacionales de Desarrollo y Leyes de Presupuesto, por solicitud de la Junta Directiva de CISA, con base en las siguientes consideraciones:

(...)

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

En consideración a los antecedentes expuestos, estimamos necesario presentar las siguientes consideraciones jurídicas en lo relacionado con (i) Movilización de activos en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2022-2026 “Colombia potencia mundial de la vida”; (ii) Resolución 469 de 2016 - Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos; (iii) Pérdida de ejecutoriedad de los actos administrativos - Decaimiento del acto administrativo.

(i) Movilización de activos en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2022-2026 – Art. 330 de la Ley 2294 de 2023

El artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, actual Plan Nacional de Desarrollo, modificó el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011 relacionado con la movilización de activos a favor de Central de Inversiones S.A – CISA.

(...)

El supuesto normativo del inciso primero del artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, Plan Nacional de Desarrollo “Colombia potencia mundial de la vida”, se refiere al deber de las entidades públicas del orden nacional de transferir a CISA a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones, a partir de su expedición.

Adicionalmente, el párrafo 1 del referido artículo señala que la aplicación del artículo 330 es facultativa para las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

Nótese que el referido artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 eliminó la disposición que obligaba a CISA a transferir a la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el producto de la enajenación de los inmuebles transferidos, una vez descontados las comisiones y gastos administrativos o de operación, por lo cual estimamos que es necesario armonizar la disposición consagrada en el nuevo Plan de Desarrollo con el contenido de la Resolución 469 de 2016.

(ii) Resolución 469 de 2016 – Registros contables que debe efectuar CISA como colector de activos

La Resolución 469 de 2016, conforme se observa en su parte considerativa, se expidió con fundamento en lo establecido en el artículo 26 de la Ley 1420 de 2010, el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011 y el artículo 163 de la Ley 1753 de 2015.

En concreto, el numeral 2 de la Resolución 469 de 2016 dispone:

2.1.3 Comercialización de inmuebles transferidos

2.1.3. Registros contables en CISA

(...) Los Gastos pagados por CISA que deban ser reconocidos por la Nación o por la entidad que adquiere el bien, serán registrados por CISA con un débito en la subcuenta 138426-Pagos por cuentas de terceros de a cuenta 1384-OTRAS CUENTA POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponde la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2.1.3.2 Registros contables en la entidad que transfiere los inmuebles

(...) Cuando la entidad que transfirió el inmueble deba reconocer los gastos relacionados con el bien comercializado, registrará un débito en las subcuentas de las cuentas de gastos que correspondan de grupo 51-DE ADMINISTRACION Y OPERACION y un crédito en las subcuentas de las cuentas relacionadas con el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, la comisión convenida con CISA por la comercialización se registrará con un debito en la subcuenta 511178-Comisiones de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249015-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con anterioridad al recaudo por parte del Tesoro Nacional o por parte de la entidad que transfirió el inmueble, esta última cancelará el saldo debitando las subcuentas y cuentas relacionadas con los pasivos originados por los gastos de administración y comisión del bien mencionado del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 138416-Enajenacion de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)

Con base en la normativa expuesta CISA registró en cuentas de orden los bienes transferidos a título gratuito en el marco de las Leyes 1450 de 2011 y 1420 de 2010 y, adicionalmente, registra a cierre de junio 2024 un saldo en cuentas por cobrar por valor de \$18.775.070.282, que corresponde a los gastos asumidos por CISA asociados a los bienes transferidos.

(iii) Respuesta Contaduría General de la Nación a consulta de Central de Inversiones S.A. del 18 de septiembre de 2023

Mediante comunicación No. 20231110027061 del 18/09/2023, el Subcontador General de Investigación de la Contaduría General de la Nación, en adelante CGN, emitió respuesta a consulta radicada con el No. 20230010037292 del 15 de agosto del mismo año por parte de CISA, relacionada con la Resolución 469 de 2016 – Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos.

La respuesta recibida por parte de la CGN concluye:

1. En virtud de los cambios efectuados por medio del artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, el tratamiento contable que CISA deberá efectuar sobre los inmuebles que le sean transferidos a título gratuito dependerá del control que esta tenga de dichos activos luego de su transferencia. Para ello, tendrá en cuenta los criterios señalados en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En ese sentido, la entidad deberá evaluar si obtiene el control de los activos o si, por el contrario, este lo mantienen las entidades que se los transfieren o la DGCPTN. En caso de que CISA tenga el control, esta los incorporará como activos dentro de su información financiera. En caso de que no obtenga el control, los llevará a cuentas de orden (...)

Con base en lo anterior, CISA validó que efectivamente tiene la titularidad jurídica integral de los predios recibidos, con pleno control de estos, asume y ha asumido la totalidad de los riesgos, costos y gastos inherentes a la administración de estos, e igualmente, sería el beneficiario de los potenciales beneficios o ventajas que pudiera generar a futuro.

Por otro lado, se validó que las entidades no cuentan con ningún tipo de respaldo presupuestal ni jurídico para reconocerle a CISA los gastos que asumió y que tiene como saldos de cuentas por cobrar.

3. CONSULTA

Acorde con las consideraciones expuestas en los numerales ii y iii del presente escrito, y por solicitud expresa de la Junta Directiva de CISA en sesión del pasado 26 de junio, de manera atenta solicito se brinde respuesta al siguiente interrogante:

Teniendo en cuenta lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 referido a los inmuebles que fueron transferidos a CISA en virtud de lo establecido en la Ley 1450 de 2011 y 1420 de 2010, al momento de la expedición de la Ley 2294 de 2023 y dado que CISA tiene el control y ha asumido riesgos y potenciales ventajas inherentes a la administración de los inmuebles transferidos, se pregunta:

¿Sería razonable que, ante la certeza de no recuperación de los saldos de las cuentas por cobrar por ausencia de un tercero (ajeno a CISA), aunado al respaldo presupuestal o jurídico y el tiempo transcurrido desde que se originaron dichas partidas, CISA procediera a dar de baja dichos saldos, con el fin de sanear los estados financieros y revelar dentro de sus activos montos que sí representen reales o potenciales derechos?

Lo anterior, teniendo en cuenta lo dispuesto por la Resolución 332 de 202213, en el numeral 2.5 del anexo de esta, según el cual:

Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos

flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia`.

Por lo tanto, CISA considera que para estas cuentas por cobrar expiraron los derechos sobre los flujos financieros, y no se tiene la probabilidad de recuperar dichos flujos relacionados”.

CONSIDERACIONES

La Ley 2294 de 2023, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 “Colombia Potencia Mundial de la Vida”, señala:

“ARTÍCULO 330. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

Artículo 238. Movilización de activos. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A (CISA), a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley.

El registro de la transferencia de los inmuebles entre las entidades públicas y CISA estará exento de los gastos e impuestos nacionales asociados a dicho acto.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Los inmuebles que se hubieran transferido por parte de las Entidades Públicas a CISA en virtud de este artículo y del artículo 26 de la Ley 1420 de 2010, que al 1o de junio de 2023 no hayan sido enajenados por CISA, podrán enajenarse por esta entidad de acuerdo con sus políticas y procedimientos” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 286 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, establece:

“2. MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES

2.1. Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

(...)

2.1.3. Comercialización de los inmuebles recibidos

2.1.3.1. Registros contables en CISA

(...)

Si en cumplimiento de las normas de movilización de activos, y conforme a lo pactado en el contrato interadministrativo, CISA debe asumir los gastos administrativos relacionados con el bien, registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 51- DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Los gastos pagados por CISA, que deban ser reconocidos por la Nación o por la entidad que adquiere el bien, serán registrados por CISA con un débito en la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que dentro del marco de cumplimiento de la transferencia de inmuebles a CISA, los gastos que

sean pagados por la Central de Inversiones S.A. y que deban ser reconocidos por la Nación o por la entidad que adquiere el bien, en cumplimiento de las normas de movilización de activos y conforme a lo pactado en el contrato interadministrativo, deberán ser reconocidos por CISA como una cuenta por cobrar.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar define que, con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor. Así mismo, establece que se procederá a dar de baja en cuentas a una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar.

Así las cosas, en primer lugar, la empresa deberá evaluar si los hechos económicos reconocidos como cuentas por cobrar realmente corresponden a erogaciones que deberán ser reconocidos por la Nación o por la entidad que adquiere o adquirió el bien, por cuanto que en la consulta precisan que el saldo presentado en cuentas por cobrar con corte a junio de 2024 corresponde a gastos asumidos por CISA relacionados con la administración de los bienes transferidos. Por consiguiente, si las erogaciones generadas correspondieran a gastos administrativos que debería asumir CISA en cumplimiento de las normas de movilización de activos, y conforme a lo pactado en los contratos interadministrativos, CISA ha debido reconocer un gasto. En este sentido, si en la información financiera se estuviera presentando la situación anteriormente señalada, la empresa deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, si los hechos económicos registrados como cuentas por cobrar corresponden a gastos pagados por CISA, pero que deberían ser reconocidos por la Nación o por la entidad que adquiere el bien, en cumplimiento de las normas de movilización de activos y conforme a lo pactado en los contratos interadministrativos, le corresponde a la empresa adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar de manera permanente y sostenible, los rubros reconocidos como cuentas por cobrar, con el objetivo de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica.

En este sentido, la entidad deberá analizar y determinar si las cuentas por cobrar presentan indicios de deterioro para su cálculo y reconocimiento en la información financiera o si por el contrario son rubros que ya no cumplen con la definición de activo y, por lo tanto, se deberán adelantar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros contables.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241120011961 del 08-04-2024

1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

CONCEPTO No. 20241100017391 DEL 23-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Forma de organización del proceso contable Libros de contabilidad principales y auxiliares Posibilidad de las entidades de contar con libros de contabilidad en medios electrónicos

Doctora
GLORIA AMPARO RESTREPO V.
Tuluá, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010021472 del 18 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta si conforme al al nuevo manual de procedimientos de la Contaduría General de la Nación es de obligatorio cumplimiento tener libros oficiales impresos y cuáles son los libros obligatorios que deben tener las instituciones educativas.

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de

contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.

e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.

f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.

i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.

b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.

c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.

d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.

e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.

f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

4.3.1. Libros principales

Los libros principales sintetizan información sobre los recursos, obligaciones, ingresos, costos y gastos de una entidad y resumen las operaciones llevadas a cabo durante un periodo contable determinado. Los libros principales son: el libro diario y el libro mayor.

4.3.1.1. Libro diario

El libro diario registra cronológicamente los movimientos diarios de cada una de las cuentas afectadas. En este libro se debe identificar como mínimo: la fecha a la cual corresponde el movimiento de la cuenta, el código y la denominación de la cuenta y el movimiento diario débito y crédito de la partida contable.

Los movimientos débitos y créditos de las cuentas del libro diario deben ser producto de las afectaciones contables realizadas por medio de los comprobantes de contabilidad. De esta forma, no puede existir registro en el libro diario que no tenga vinculado un comprobante de contabilidad y este a su vez debe tener un soporte de contabilidad.

4.3.1.2. Libro mayor

El libro mayor resume por mes el saldo inicial, el movimiento y el saldo final de las cuentas. En este libro se debe identificar como mínimo: el mes al cual corresponden los saldos iniciales, el movimiento débito y crédito y el saldo final de la cuenta. Las cuentas se deben presentar de acuerdo con la secuencia establecida en la estructura del catálogo general de cuentas y los movimientos mensuales débitos y créditos de cada una de estas deben corresponder con las cifras registradas en el libro diario.

4.3.2. Libros auxiliares

Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y número del comprobante de contabilidad que originó el registro; la descripción general del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

(...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

(...)

5.1. Medios y tiempo de conservación

(...)

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o

ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

De conformidad con lo anterior, las instituciones educativas deberán llevar o no, sus propios libros contables dependiendo de la forma de organización del proceso contable que haya adoptado la respectiva entidad territorial en su calidad de entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

De esta manera, si la entidad territorial organizó su proceso contable de forma centralizada, será la entidad territorial la que llevará los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, y definirá la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

Para este efecto, la entidad territorial deberá establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

Por otro lado, si la entidad territorial organizó su proceso contable de forma separada en unidades contables, las instituciones educativas de la respectiva entidad territorial como unidades contables deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central; por lo que llevarán sus propios libros principales o auxiliares en los que incorporarán únicamente sus respectivas operaciones, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

Adicionalmente, las instituciones educativas como unidades contables separadas definirán la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

Ahora bien, los libros de contabilidad se clasifican en libros principales y auxiliares. Los libros principales son el libro diario y el libro mayor, en estos libros se sintetiza información sobre los recursos, obligaciones, ingresos, costos y gastos de una entidad y se resumen las operaciones llevadas a cabo durante un periodo contable determinado. Por otro lado, en los libros auxiliares se detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad.

Estos libros de contabilidad y los soportes y comprobantes pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Dado que en su comunicación se hace alusión a un nuevo manual de procedimientos, se precisa que en cumplimiento de sus competencias constitucionales y legales y en ejecución de la estrategia de modernización de la regulación contable pública, la CGN incorporó, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, entre otros, el Marco

Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015). Este Marco Normativo no corresponde a un manual de procedimientos, sino que es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

Adicionalmente, se precisa que el referido Marco Normativo está conformado por: a) el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; b) las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; c) los Procedimientos Contables; d) las Guías de Aplicación; e) el Catálogo General de Cuentas; y f) la Doctrina Contable Pública.

En la página web de la CGN, podrá consultarlo, en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno, allí encontrará sus respectivos elementos y las entidades sujetas a su ámbito de aplicación.

CONCEPTO No. 20241100030611 DEL 12-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Requisitos mínimos que deben contener los soportes contables

Doctor
 ANDRÉS CAMILO INFANTE CORREA
 Profesional Universitario
 Secretaría de Desarrollo Económico
 Distrito de Bogotá
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010040132 del 05 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Como parte de los esfuerzos que ha realizado la SIP, se han venido implementando programas como 'Ruta Bogotá Productiva de Alto impacto' en la vigencia de 2023, como una iniciativa dirigida a pequeñas y medianas empresas de alto impacto de la ciudad, con el objeto de: i) incentivar su cultura de innovación mediante el apoyo al fortalecimiento de habilidades y competencias que le permitan a las empresas adaptarse a las condiciones cambiantes del entorno; ii) ofrecerles mecanismos de financiación para implementar procesos de innovación; y iii) desarrollar estrategias que permitan la conexión con mercados locales e internacionales para el comercio y la inversión. En conclusión, contó con tres pilares fundamentales: i. Fortalecimiento, ii. Financiación y iii. Conexión a mercados.

En ese sentido, en nuestra labor como funcionarios de la SIP, y en el marco de mis responsabilidades en la labor de supervisión de los programas, proyectos y contratos gestionados por la Subdirección mencionada, especialmente en relación con el pilar de fortalecimiento, remito esta comunicación para aclarar dudas respecto a los soportes de ejecución financiera relacionados con los convenios celebrados por la entidad. En particular, me refiero al Convenio de Ciencia, Tecnología e Innovación No. 611 de 2023 de la Ruta Bogotá Productiva de Alto impacto, suscrito entre la Fundación Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano y la SDDE; cuyo objeto es:

' Aunar esfuerzos para acompañar el proceso de fortalecimiento de empresas en el marco de la implementación de la Ruta de Alto Impacto, a través de asistencia técnica, asesoría especializada, aplicación de metodologías prácticas, entrega de herramientas, seguimiento y valoración del aprendizaje, en la línea temática de Innovación de Producto, Servicio y Experiencia de Usuario'.

Ahora bien, en atención al artículo 83 de la ley 1474 de 2011 que dicta que ' La supervisión consistirá en el seguimiento técnico, administrativo, financiero, contable, y jurídico que sobre el cumplimiento del objeto del contrato, es ejercida por la misma entidad estatal cuando no requieren conocimientos especializados (...)', así como los numerales 1.4.7 funciones de los supervisores e interventores; y 11.4.10. Vigilancia financiera y contable, Capítulo 11.4 'Supervisión e Interventoría' de la Resolución 705 de 2023 ' Por medio de la cual se adopta y actualiza el Manual de Contratación y Supervisión en la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico', indican que el equipo de supervisión es responsable contable, técnica y financieramente de la ejecución del convenio; se remitió una solicitud de concepto jurídico desde la Supervisión del Convenio a la Oficina Asesora Jurídica (OAJ) y la Subdirección Administrativa y Financiera (SAF) de la SDDE, sobre la viabilidad de la aceptación por parte de la supervisión de los siguientes soportes presentados por el asociado en su ejecución financiera de la siguiente forma:

(...)

Cabe aclarar que, de acuerdo con la forma de pago establecida en el clausulado de la minuta (Anexo 1), a la fecha la universidad ha entregado los productos correspondientes para el pago de cada desembolso realizado. Así mismo, que los soportes anexos vienen firmados tanto por el director del proyecto y algunas de estas por el representante legal y el revisor fiscal.

En relación a la consulta al interior de la SDDE, estos señalan que la Contaduría General de la Nación incorporó al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 525 de 2016 (actualizada a través de la Resolución 069 de 2021), la norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los diferentes marcos normativos instaurados por esa entidad en donde se manifiesta '(...) Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, e manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matriculas inmobiliarias. (...)'

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevo a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

En este sentido y por lo anteriormente expuesto, toda vez que las certificaciones ejemplo expuestas en este documento cumplen con los requisitos anteriormente expuesto, solicito respetuosamente su concepto para determinar si las certificaciones aportadas por la universidad, son pertinentes y suficientes para garantizar la validez contable, jurídica y legal como soportes, para demostrar la ejecución de los recursos del convenio No. 611-2023, con el fin de no incurrir en errores en el ejercicio de supervisión y seguimiento al convenio y no afectar a la entidad”.

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

La CGN no establece de forma concreta los soportes para cada uno de los hechos económicos que pueden presentarse en las entidades, por cuanto ello corresponde establecerlo a cada una atendiendo a la naturaleza del hecho económico y teniendo en cuenta que los soportes de contabilidad de origen externo que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; y que los soportes de origen interno producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto.

Así mismo, la Norma establece respecto a ambos tipos de soportes de contabilidad, que el sistema de información de las entidades deberá permitir identificar su trazabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

Así las cosas, no corresponde a la CGN realizar un juicio sobre la validez o invalidez de los documentos específicos que se establecen como soportes contables de las entidades, sino que corresponde a esta entidad establecer los requisitos mínimos que deben cumplir tales documentos soporte para que los hechos económicos se encuentren debidamente respaldados en la contabilidad.

De acuerdo con lo anterior, siempre que las certificaciones extractadas en la consulta cumplan con los requisitos mínimos señalados en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable serán válidos para respaldar los hechos económicos que, conforme a la regulación contable pública, sean objeto de reconocimiento contable.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000171 del 03-01-2024
20241100000331 del 05-01-2024
20241100000341 del 09-01-2024
20241100000531 del 11-01-2024
20241100000661 del 12-01-2024
20241100001031 del 18-01-2024
20241100010001 del 13-03-2024
20241100011831 del 05-04-2024
20241100017401 del 23-05-2024
20241100017691 del 27-05-2024
20241100019131 del 31-05-2024
20241100019321 del 31-05-2024
20241100021081 del 19-06-2024
20241100021861 del 24-06-2024
20241100022681 del 02-07-2024
20241100030971 del 16-09-2024
20241100033721 del 17-10-2024
20241100037981 del 21-11-2024
20241100041861 del 23-12-2024

1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES

1.5.1. PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No 20241100000171 del 03-01-2024

1.5.2 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

CONCEPTO No. 20241100008351 DEL 05-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Comité Técnico de Sostenibilidad Contable y Comité Institucional de Gestión y Desempeño

Doctor
 PABLO ANTONIO ORDÓÑEZ PEÑA
 Superintendencia de Industria y Comercio
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100004952 del 30 de enero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿El comité institucional de gestión y desempeño, puede abordar los temas relacionados con las bajas de bienes en las entidades públicas, o esto es una competencia del comité de sostenibilidad contable?
2. ¿Si la respuesta anterior es afirmativa, todo el tema relacionado con la baja de bienes en qué dimensión o política del MIPG está instituido?
3. ¿ El Comité de sostenibilidad contable se instituye por mandato legal? ¿o puede ser absorbido por el Comité de Gestión y Desempeño?”.

Por medio de llamada telefónica llevada a cabo el 28 de febrero del año en curso, el doctor Pablo Antonio manifestó que la entidad consultante es la Superintendencia de Industria y Comercio.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, dispone:

“Artículo 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad”.

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

“ARTÍCULO 3º. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley;

(...)

Artículo 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”(Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1693 de 2023, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias:

“Artículo 2º. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

(...)

Artículo 4º. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que lo modifiquen o complementen”.

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

“Artículo 2.2.21.2.3 Reguladores. Los reguladores son los competentes para impartir políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

(...)

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.

(...)

Artículo 2.2.22.3.1 Actualización del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. Para el funcionamiento del Sistema de Gestión y su articulación con el Sistema de Control Interno, se adopta la versión actualizada del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).

Artículo 2.2.22.3.2 Definición del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG). El Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG) es un marco de referencia para dirigir, planear, ejecutar, hacer seguimiento, evaluar y controlar la gestión de las entidades y organismos públicos, con el fin de generar resultados que atiendan los planes de desarrollo y resuelvan las necesidades y problemas de los ciudadanos, con integridad y calidad en el servicio.

(...)

Artículo 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

En el nivel central de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, el Comité será liderado por el viceministro o subdirector de departamento administrativo o secretarios generales; en el nivel descentralizado, por los subdirectores generales o administrativos o los secretarios generales o quienes hagan sus veces, e integrado por los servidores públicos del nivel directivo o asesor que designe el representante legal de cada entidad.

En el orden territorial el representante legal de cada entidad definirá la conformación del Comité Institucional, el cual será presidido por un servidor del más alto nivel jerárquico, e integrado por servidores públicos del nivel directivo o asesor.

Los Comités Institucionales de Gestión y Desempeño cumplirán las siguientes funciones:

1. Aprobar y hacer seguimiento, por lo menos una vez cada tres meses, a las acciones y estrategias adoptadas para la operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
2. Articular los esfuerzos institucionales, recursos, metodologías y estrategias para asegurar la implementación, sostenibilidad y mejora del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
3. Proponer al Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional, iniciativas que contribuyan al mejoramiento en la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
4. Presentar los informes que el Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional y los organismos de control requieran sobre la gestión y el desempeño de la entidad.
5. Adelantar y promover acciones permanentes de autodiagnóstico para facilitar la valoración interna de la gestión.

6. Asegurar la implementación y desarrollo de las políticas de gestión y directrices en materia de seguridad digital y de la información.

7. Las demás que tengan relación directa con la implementación, desarrollo y evaluación del Modelo.

Parágrafo 1°. La secretaría técnica será ejercida por el jefe de la oficina de planeación, o por quien haga sus veces, en la entidad.

Parágrafo 2°. Las entidades que no cuenten con servidores públicos del nivel directivo, las funciones del Comité serán ejercidas directamente por el representante legal de la entidad y los servidores públicos del nivel profesional o técnico que designen para el efecto.

Parágrafo 3°. La Oficina de Control Interno o quien haga sus veces será invitada permanente con voz, pero sin voto.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno (MECI)" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

"3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público, encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a que la Contaduría General de la Nación es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y los temas que son objeto de su función normativa, entre los cuales se encuentra el control interno en materia contable, esta entidad se permite responder su consulta en los siguientes términos:

El numeral 3.2.2 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, que además, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información. Por lo cual, se precisa que la creación del dicho comité en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del régimen de contabilidad pública es de carácter potestativa.

Ahora bien, al tratarse de una regulación derivada de las competencias asignadas al Contador General de la Nación, aunado al hecho de que el Comité Institucional de Gestión y Desempeño está encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, y sus funciones, que están definidas en el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto Único Reglamentario de la Función Pública, no están relacionadas directamente con el control interno contable, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, en principio, debería mantenerse como un comité independiente en las entidades públicas.

Sin embargo, como lo determinó el Departamento Administrativo de la Función Pública en su consulta resuelta mediante el concepto con radicado CGN N° 20182000076671 del 28-12-2018 del cual se adjunta copia, a cada entidad le es facultativo el evaluar la pertinencia de que el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable sea articulado en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Así las cosas, son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, tienen la facultad de crear el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como un comité independiente o articularlo con el Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el

numeral 3.2.2 del procedimiento en mención, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

De conformidad con lo anterior, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Pregunta 1

En caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el numeral 3.2.2 del procedimiento en mención, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

Pregunta 2

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es un comité que puede crearse en virtud del control interno contable, el cual, a su vez, hace parte del control interno que es la séptima dimensión del MIPG. Y es a la Contaduría General de la Nación, a quien le corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Régimen de Contabilidad Pública.

Pregunta 3

La creación del Comité Técnico de Sostenibilidad contable es de carácter potestativa, por lo cual, puede ser absorbido por el Comité de Gestión y Desempeño.

CONCEPTO No. 20241100011021 DEL 22-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de bienes muebles inservibles u obsoletos Potestad de las entidades de definir el procedimiento administrativo interno para realizar la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

Doctora
 SANDRA LILIANA CAÑÓN CORREDOR
 Secretaria de Hacienda
 Municipio de Solita
 Solita, Caquetá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010011232 del 23 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta si existe un procedimiento administrativo general para dar de baja los bienes muebles como computadores, escritorios, sillas, estantes, entre otros; en atención a que la entidad cuenta con un manual de procesos y procedimientos que indica la ruta para realizar dicha baja de bienes, no obstante, un funcionario de la entidad señala que se debe realizar bajo los lineamientos del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, porque es dicho comité quien decide si se realiza la baja de bienes muebles que se encuentran deteriorados por su uso y el paso del tiempo.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

"Artículo 2.2.21.2.3 Reguladores. Los reguladores son los competentes para impartir políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

(...)

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.

(...)

Artículo 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno (MECI)” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir con la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Así las cosas, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para propósitos administrativos. Por lo cual, en caso de que un computador, escritorio, o una silla, entre otros bienes muebles que fueron reconocidos como propiedades, planta y equipo se encuentren totalmente inservibles u obsoletos y no se espere generar beneficios económicos por su venta; habrá lugar a realizar su baja en cuentas dado que sobre dichos elementos ya no se espera obtener un potencial de servicio por uso o beneficios económicos futuros por su enajenación.

En consonancia con lo anterior, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, se tiene que siempre que la información financiera se encuentre afectada por activos o pasivos que hayan dejado de cumplir los requisitos para su reconocimiento, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad. De allí que la depuración contable y la realización de la baja en cuentas de las partidas que dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento deba realizarse de forma permanente por todas las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, el procedimiento administrativo que debe realizarse al interior de las entidades para realizar la baja en cuentas o depuración contable de los elementos de los estados financieros, así como para realizar la baja de los elementos de su almacén o inventario físico, son asuntos de carácter administrativo que deben ser definidos por las mismas entidades en sus manuales de procedimientos y funciones, o en las funciones otorgadas a los respectivos Comités que constituyan. Lo anterior, por cuanto la CGN no señala un procedimiento administrativo específico para realizar la depuración de tales elementos en

sus libros de contabilidad, ni para realizar la baja de dichos elementos en el almacén o inventario físico de las mismas.

Así las cosas, corresponde a la entidad evaluar lo establecido en sus manuales, así como evaluar lo señalado respecto a las funciones otorgadas al Comité Institucional de Gestión y Desempeño, de manera que establezca si para realizar la baja de los elementos referidos en la consulta, requiere o no que dicha decisión sea adoptada por un Comité, o si dicho procedimiento está claramente señalado en la ruta establecida en su manual de procesos y procedimientos.

CONCEPTO No. 20241100017571 DEL 24-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las partidas conciliatorias asociadas a las conciliaciones bancarias.

Doctor
 ALEXANDER RIVERA SALGADO
 Profesional especializado
 Contraloría Municipal de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019452 del 09 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Con el fin de cumplir nuestra misión de ejercer el control fiscal de los recursos públicos del municipio de Armenia en beneficio de la comunidad, enviamos muy respetuosamente consulta relacionada con el manejo contable de los cheques girados por la entidad, retirados de la misma y no cobrados por el beneficiario al momento del cierre anual, los cuales en las conciliaciones bancarias disminuyen el saldo en libros de la cuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras, en el estado de situación financiera la entidad presenta al 31 de diciembre de 2023, en el saldo de la cuenta 1110 el valor de extractos bancarios y no el de libros.

Preguntas:

1. ¿Qué saldo debe reflejarse en la cuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras al finalizar el cierre contable, la sumatoria de los saldos finales reportados en los extractos bancarios o el saldo en libros resultado de los asientos contables realizados en las respectivas conciliaciones bancarias?
2. ¿El resultado de estas partidas conciliatorias se debe mostrar en el estado de situación financiera en la cuenta 1120 recursos en tránsito, o puede ser mostrado en la cuenta 1110?"

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras”. Además, establece que se debita con “3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.” y se acredita con “1- El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la entidad por diferentes conceptos” (Subrayado fuera de texto).

El mismo CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos transferidos que no han sido confirmados por la entidad receptora” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

De acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la información registrada en los estados financieros debe ser verificable y confiable, esto se logra mediante la implementación de un sistema documental que cumpla con los siguientes requisitos: i) que todas las operaciones estén respaldadas por documentos

idóneos que permitan su verificación y comprobación; ii) individualización de los bienes, derechos y obligaciones para garantizar su correcta clasificación y registro; iii) análisis y conciliación de la información contable de forma constante con fuentes internas y externas para garantizar su exactitud; y iv) depuración de las cifras y datos de los estados financieros cuando estos no reflejen la realidad económica de la entidad.

Por consiguiente, el saldo final que debe figurar en cada subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS al cierre del período contable corresponde al saldo en libros resultante del registro de los hechos económicos y transacciones efectuadas durante el mismo; el cual debe incluir los ajustes derivados de las respectivas conciliaciones bancarias.

En este sentido, es de precisar que el objeto de una conciliación bancaria es la verificación y ajuste de las diferencias entre los saldos contables y los saldos bancarios para asegurarse de que coincidan; por lo tanto, como resultado del proceso de conciliación pueden existir valores en el extracto bancario que deberán reconocerse en la información financiera de la entidad como es el caso de gastos bancarios y rendimientos financieros, entre otros. No obstante, también pueden existir valores que no requieren afectar nuevamente la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, es el caso de los cheques girados pendientes de cobro, por cuanto estos valores corresponden a transacciones efectuadas por la entidad que están pendientes de surtir el efecto de cobro en el banco; por lo que, estas cifras deberán quedar detalladas en el documento que soporta la conciliación bancaria como "cheques pendientes de cobro", las cuales podrán conciliarse en periodos posteriores cuando el tercero efectúe el cobro al banco.

Pregunta 2:

Las partidas conciliatorias surgen como resultado de los procesos de conciliación de la información financiera y de la depuración contable permanente, para el caso objeto de consulta estas partidas surgen de la comparación del saldo en libros de cada subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con el respectivo saldo reportado por las entidades bancarias en sus extractos.

Dichas diferencias pueden tener diversas causas de origen, pero todas estas son temporales mientras se establece la titularidad de los recursos recibidos a favor en la cuenta bancaria o la confirmación del uso de los recursos girados desde la misma.

En este sentido, los cheques girados por la entidad y no retirados, así como los retirados y no cobrados por el beneficiario, de acuerdo con las dinámicas establecidas por el CGC deberán reconocerse como un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, no obstante, dicho reconocimiento no exime a la entidad de ejercer el control administrativo sobre el cobro del cheque.

Por otra parte, si los cheques no son cobrados en el plazo de vigencia, la entidad debe reconocer este hecho económico como un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar.

Por lo expuesto y en atención al CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno no es pertinente reconocer estas partidas conciliatorias en la subcuenta respectiva de la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO.

CONCEPTO No. 20241100019321 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Manuales de políticas contables conforme a la forma de organización del proceso contable de contabilidad separada en unidades contables.

Señor
 YAN CARLOS MEDINA QUINTERO
 Florencia, Caquetá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100024242 del 02 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Una Institución Educativa de carácter Público que para efectos de información contable y reportes a la CGN se considera una entidad agregada a la Secretaría de Educación Departamental, toda vez que como lo establece la CGN Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General.

Bajo lo anteriormente mencionado, ¿la Institución Educativa como debe orientar la definición y adopción de sus políticas contables, ya que para efectos de la preparación de su información debe atender lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, pero también acatar lo dispuesto por la entidad agregadora, que en este caso sería el Departamento?

Esta consulta surge en la medida que la institución se encuentra inspeccionando y actualizando el Manual de Políticas Contables con las últimas modificaciones que se han presentado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; pero surge la inquietud si la Institución tiene la facultad de definir ciertas políticas contables de acuerdo a sus necesidades propias para la presentación de su información financiera sin que estas estén totalmente en concordancia con la Entidad Agregadora, y por supuesto, estas políticas estén dentro de lo preceptuado por las normas generales del Marco Normativo, o si por lo contrario la Institución debe adoptar en un 100% lo dispuesto por la Entidad Agregadora”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

(...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Teniendo en cuenta lo anterior, y en atención a que en su consulta se señala que la institución educativa es una unidad contable de un departamento, la misma deberá aplicar las políticas contables establecidas por dicha entidad territorial, en tanto es esta la responsable de definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por sus unidades contables dependientes.

Sobre el particular, es preciso señalar que los manuales de políticas contables deben ser establecidos considerando lo definido en el respectivo marco normativo que les sea aplicable, y considerando también la naturaleza y actividad de la respectiva unidad contable dependiente. Lo anterior, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20241100030061 DEL 06-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional respecto al proceso contable

Señora
MANUELA LEMA VITA

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010038852 del 29 de julio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta cuál es el rol que cumplen las dependencias de una entidad de gobierno, dentro de las que se encuentra la oficina jurídica, respecto al proceso contable, atendiendo a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

22. La información financiera de propósito general tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera de propósito general tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica y extingue los elementos de los estados financieros.

En el proceso contable se capturan datos originados de los hechos económicos de manera cronológica, haciendo uso de la partida doble y la base de devengo, convirtiéndolos en informes financieros útiles para los diferentes usuarios.

El desarrollo del proceso contable implica la observancia del marco normativo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, que le sea aplicable a la entidad.

La identificación de las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman, así como los riesgos y controles asociados a cada una ellas constituyen una acción administrativa de primer orden que busca garantizar la calidad de la información financiera.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

3.2.1. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Con tal fin, las entidades deberán adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

En este análisis, se deberán identificar, de manera clara, los documentos soporte a través de los cuales fluye la información, para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad, así como determinar los puntos críticos o de mayor impacto sobre el resultado del proceso contable. Para este fin, se pueden elaborar diagramas de flujo que vinculen los diferentes procesos desarrollados por la entidad y que permitan identificar los responsables y la forma como fluye y debe fluir la información financiera para proceder luego a implementar los controles que se requieran.

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, el proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda a las características cualitativas definidas en el Marco Conceptual.

El procedimiento referido también señala que el proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

Teniendo en cuenta lo anterior, se precisa que la oficina financiera no podría realizar de forma aislada las diferentes etapas del proceso contable, en tanto la información de los hechos económicos que son objeto de reconocimiento o revelación en los estados financieros generalmente se origina o se produce en áreas o dependencias distintas, y

pueden presentarse hechos económicos respecto de los cuales, por su naturaleza o carácter técnico, se requiera del apoyo de otras dependencias para realizar un reconocimiento contable que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Lo anterior, puede suceder, por ejemplo, tratándose de la baja en cuentas de cuentas por cobrar, porque si bien tal baja en cuentas se realiza mediante un registro contable, la viabilidad o necesidad de realizarlo puede surgir de un hecho económico de carácter jurídico, como, entre otros, el cumplimiento del término de la prescripción del derecho o la caducidad de la acción. De allí que se requiera el apoyo de otras dependencias, como la oficina jurídica, para establecer la ocurrencia del hecho económico de carácter jurídico que tendrá implicaciones contables.

Así las cosas, aunque la oficina financiera de las entidades sea la que, por regla general y en compañía del representante legal tenga a su cargo la orientación del proceso contable, las otras dependencias en las que se produce la información deben suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de forma que se evidencie el compromiso institucional de la entidad respecto al proceso contable.

CONCEPTO No. 20241100031371 DEL 19-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Comité Técnico de Sostenibilidad Contable y Comité Institucional de Gestión y Desempeño

Doctora
MARTHA RUTH PÉREZ FUENTES
 Subdirección Administrativa y Financiera
 U.A.E. de Pensiones del Departamento de Cundinamarca
 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° 20210010063572 el 24 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010043522 del 27 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicitamos respetuosamente emitir concepto sobre lo siguiente:

1. Verificar la viabilidad de continuar desarrollando el Comité Sostenibilidad Contable de acuerdo con la Resolución 1210 de 2015.

2. En cumplimiento de la Resolución 285 de 2023 y su anexo técnico, ¿qué acciones o herramientas podría adoptar la entidad para realizar el proceso de sostenibilidad del sistema contable, según el marco normativo que nos aplica?

3. De conformidad con la Resolución 1136 del 10 de julio de 2018, y su modificatoria la Resolución 1194 del 19 de julio de 2019 que establece el reglamento del funcionamiento del Comité Institucional de Desempeño de la Unidad Administrativa Especial de Pensiones del Departamento de Cundinamarca, ¿se puede incluir dentro de las funciones del Comité Institucional, la de generar, depurar, realizar saneamiento y asegurar la sostenibilidad de la información financiera de la entidad?”.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, dispone:

“Artículo 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad”.

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

“ARTÍCULO 3º. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley;

(...)

Artículo 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

En este sentido, el Decreto 1693 de 2023, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, señala:

“Artículo 2º. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

(...)

Artículo 4º. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que lo modifiquen o complementen”.

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

“Artículo 2.2.21.2.3 Reguladores. Los reguladores son los competentes para impartir políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

(...)

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.

(...)

Artículo 2.2.22.3.1 Actualización del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. Para el funcionamiento del Sistema de Gestión y su articulación con el Sistema de Control Interno, se adopta la versión actualizada del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).

Artículo 2.2.22.3.2 Definición del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG). El Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG) es un marco de referencia para dirigir, planear, ejecutar, hacer seguimiento, evaluar y controlar la gestión de las entidades y organismos públicos, con el fin de generar resultados que atiendan los planes de desarrollo y resuelvan las necesidades y problemas de los ciudadanos, con integridad y calidad en el servicio.

(...)

Artículo 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

En el nivel central de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, el Comité será liderado por el viceministro o subdirector de departamento administrativo o secretarios generales; en el nivel descentralizado, por los subdirectores generales o administrativos o los secretarios generales o quienes hagan sus veces, e integrado por los servidores públicos del nivel directivo o asesor que designe el representante legal de cada entidad.

En el orden territorial el representante legal de cada entidad definirá la conformación del Comité Institucional, el cual será presidido por un servidor del más alto nivel jerárquico, e integrado por servidores públicos del nivel directivo o asesor.

Los Comités Institucionales de Gestión y Desempeño cumplirán las siguientes funciones:

1. Aprobar y hacer seguimiento, por lo menos una vez cada tres meses, a las acciones y estrategias adoptadas para la operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).

2. Articular los esfuerzos institucionales, recursos, metodologías y estrategias para asegurar la implementación, sostenibilidad y mejora del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
3. Proponer al Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional, iniciativas que contribuyan al mejoramiento en la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
4. Presentar los informes que el Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional y los organismos de control requieran sobre la gestión y el desempeño de la entidad.
5. Adelantar y promover acciones permanentes de autodiagnóstico para facilitar la valoración interna de la gestión.
6. Asegurar la implementación y desarrollo de las políticas de gestión y directrices en materia de seguridad digital y de la información.
7. Las demás que tengan relación directa con la implementación, desarrollo y evaluación del Modelo.

Parágrafo 1°. La secretaría técnica será ejercida por el jefe de la oficina de planeación, o por quien haga sus veces, en la entidad.

Parágrafo 2°. Las entidades que no cuenten con servidores públicos del nivel directivo, las funciones del Comité serán ejercidas directamente por el representante legal de la entidad y los servidores públicos del nivel profesional o técnico que designen para el efecto.

Parágrafo 3°. La Oficina de Control Interno o quien haga sus veces será invitada permanente con voz, pero sin voto.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno (MECI)".

Respecto a la regulación contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

"3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público, encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a abordar el asunto objeto de consulta se precisa que esta entidad se pronunciará respecto a la regulación que ha expedido sobre la materia, y no sobre las resoluciones expedidas por la U.A.E. de Pensiones del Departamento de Cundinamarca referidas en su consulta.

Hecha esta precisión y en atención a que la Contaduría General de la Nación es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y los temas que son objeto de su función normativa, entre los cuales se encuentra el control interno en materia contable, esta entidad se permite responder su consulta en los siguientes términos:

Respecto a su primera inquietud, se tiene que el numeral 3.2.2 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, que además, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos, o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

En este sentido, se precisa que la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituirlo establecen su nombre, sus funciones y facultades, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité.

Asimismo, respecto a su segunda inquietud, se precisa que es la respectiva entidad la encargada de definir y adoptar otras herramientas, que pueden ser de diversa índole, como por ejemplo, instructivos, manuales, lineamientos,, guías, entre otras, mediante las

cuales propenda por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de su información financiera.

Ahora bien, respecto a su tercera inquietud, se tiene que al tratarse de una regulación derivada de las competencias asignadas al Contador General de la Nación, aunado al hecho de que el Comité Institucional de Gestión y Desempeño está encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, y sus funciones, que están definidas en el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto Único Reglamentario de la Función Pública, no están relacionadas directamente con el control interno contable, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, en principio, debería mantenerse como un comité independiente en las entidades públicas.

Sin embargo, como lo determinó el Departamento Administrativo de la Función Pública en su consulta resuelta por la CGN mediante el concepto con radicado CGN N° 20182000076671 del 28-12-2018 del cual se adjunta copia, a cada entidad le es facultativo el evaluar la pertinencia de que el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable sea articulado en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Así las cosas, son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, tienen la facultad de mantener el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como un comité independiente o articularlo con el Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el numeral 3.2.2 del procedimiento en mención, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

CONCEPTO No. 20241100038091 DEL 21-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable

Señores
 ALCALDÍA DE OVEJAS
 Municipio de Ovejas
 Ovejas, Sucre

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100055432 del 29 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se consulta qué estrategias pueden implementarse para que los registros de cada actuación de las dependencias sean coherentes y acordes con cada transacción financiera del municipio.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

3.2.1. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Con tal fin, las entidades deberán adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

En este análisis, se deberán identificar, de manera clara, los documentos soporte a través de los cuales fluye la información, para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad, así como determinar los puntos críticos o de mayor impacto sobre el resultado del proceso contable. Para este fin, se pueden elaborar diagramas de flujo que vinculen los diferentes procesos desarrollados por la entidad y que permitan identificar los responsables y la forma como fluye y debe fluir la información financiera para proceder luego a implementar los controles que se requieran.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos

y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

(...)

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

(...)

3.3. Establecimiento de acciones de control

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros.

Las acciones de control constituyen los mecanismos o actividades inherentes a las etapas que conforman los procesos y que están dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del proceso contable y el logro de sus objetivos.

Para la existencia y efectividad de los controles para el proceso contable y el sistema de contabilidad, dependiendo de la complejidad de las entidades, se deberán considerar, como mínimo, los siguientes aspectos específicos en cada una de las etapas del proceso contable:

3.3.1. Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable

(...)

Las anteriores acciones de control se implementarán, sin perjuicio del cumplimiento de todas aquellas que las entidades consideren pertinentes para gestionar los riesgos asociados al proceso contable, de acuerdo con la naturaleza de la entidad, la recurrencia del trabajo de evaluación de control interno contable, la disponibilidad de recursos y el respectivo programa de auditoría” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, la información financiera de las entidades representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

Para efecto de que la información financiera de las entidades cumpla con la característica fundamental de representación fiel, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece algunos elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable, y algunos controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable, que una vez aplicados por la entidad, están dirigidos a reducir aquellos eventos que pueden inhibir la adecuada ejecución del proceso contable.

Así las cosas, respecto a su consulta se precisa que para que los registros contables de los municipios sean coherentes y acordes con la información de sus dependencias, se deben establecer algunos elementos, actividades o controles que están definidos en el procedimiento señalado, o se pueden adoptar otras herramientas que la entidad defina, de acuerdo con su naturaleza, su estructura organizacional y la complejidad de las operaciones que desarrolla.

En este sentido, se tiene que uno de los controles o actividades definidas en el procedimiento es establecer un manual de políticas de operación que facilite la ejecución del proceso contable, para asegurar: a) un adecuado flujo de información hacia el área contable; b) la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad; y c) la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios; de manera que se señale en dicho manual, el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda.

De igual forma, el procedimiento establece que debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

Lo anterior, teniendo en cuenta que conforme a la visión sistémica de la contabilidad, la información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deben garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros.

Por otro lado, dicho procedimiento también establece que, además de los manuales que contengan las políticas de operación, las entidades deberán elaborar manuales de políticas contables y manuales donde describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Por lo anterior, se invita a consultar el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, que puede descargarse de la página web de la entidad, siguiendo la ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Procedimientos Transversales → Evaluación del control interno contable, elegir la última versión y descargar.

CONCEPTO No. 20241100039651 DEL 03-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Contenido de los manuales de políticas contables

Doctora
 DORCY MAYLY DOMÍNGUEZ JARAMILLO
 Coordinadora del Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010057482 del 07 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que, dentro de los objetivos del Control Interno Contable, se encuentra el de verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad, como lo indica textualmente la evaluación de Control Interno Contable:

'...26. ¿SE UTILIZA UN SISTEMA DE INDICADORES PARA ANALIZAR E INTERPRETAR LA REALIDAD FINANCIERA DE LA ENTIDAD?'

'...26.1. ¿LOS INDICADORES SE AJUSTAN A LAS NECESIDADES DE LA ENTIDAD Y DEL PROCESO CONTABLE?'

'...26.2. ¿SE VERIFICA LA FIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN UTILIZADA COMO INSUMO PARA LA ELABORACIÓN DEL INDICADOR?'

En atención a los anteriores interrogantes el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible – MINAMBIENTE, requiere definir si:

1. ¿Los indicadores financieros y operativos deben ser parte del Manual de Políticas Contables del Ministerio o del Sistema de Gestión de Calidad en atención al mapa de riesgos de los procesos? De ser parte del Manual de Políticas Contables del Ministerio, ¿los indicadores a los que se refiere el control interno contable son indicadores financieros?

2. ¿Los indicadores operativos hacen referencia a la parte misional de la entidad?

3. ¿Deben las entidades públicas implementar ratios financieros específicos para la interpretación de su situación financiera, con independencia de los utilizados en el momento de la presentación de los estados financieros en el CHIP?".

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

"1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...)

c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1

De conformidad con lo señalado en el numeral 3.2.4. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

El procedimiento en mención señala que las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros; y define las políticas de operación como aquellas encaminadas a facilitar la ejecución del proceso contable, que tienen por objeto asegurar el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

De conformidad con lo anterior, se precisa que los indicadores financieros y operativos no deberían ser parte del manual de políticas contables de la entidad, en tanto que, como su nombre lo indica, en dichos manuales se definen las políticas que son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros. De allí que en los manuales de políticas contables se deban definir los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación relativos a la producción de la Información Financiera de Propósito General.

Ahora bien, si los manuales adoptados por la entidad son manuales de políticas contables y de políticas de operación, su alcance será más amplio, por lo cual, se podrán establecer en dichos manuales lo relativo a los indicadores financieros y operativos señalados en la consulta.

Pregunta 2

Los indicadores operativos están encaminados a medir la eficiencia y eficacia de las actividades y procesos llevados a cabo por las entidades. De allí que estos indicadores no sólo hagan referencia a la parte misional de las entidades, sino que abarquen los demás procesos que se llevan a cabo al interior de las mismas.

Pregunta 3

La CGN no establece que las entidades deban implementar ratios financieros específicos para la interpretación de su situación financiera, sino que señala que la información financiera de las entidades debe cumplir con los objetivos del control interno contable, lo cual se materializa cuando dicha información es susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100041451 DEL 19-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los cheques de gerencia girados y no cobrados

Doctora
 LUZ MARINA QUINTANILLA PARAMO
 Consultante
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100060792 del 26 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los cheques de gerencia que son emitidos por el banco, el cual retira los fondos de la cuenta bancaria del titular de la cuenta una vez emite el cheque de gerencia y el beneficiario del cheque no lo ha reclamado a la entidad o de haberlo hecho no lo ha cobrado al banco en un término superior a 6 meses? Es importante mencionar que no se puede aplicar lo establecido en el concepto 20241100017571 del 24-may-2024 en ‘si los cheques no son cobrados en el plazo de vigencia, la entidad debe reconocer este hecho económico como un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar’, porque como se indicó el banco retira de la cuenta bancaria el valor del cheque de gerencia una vez lo emite”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 410 de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio, establece:

“CAPÍTULO V.

DISTINTAS ESPECIES DE TÍTULOS-VALORES

(...)

SECCIÓN III.

CHEQUE

(...)

SUBSECCIÓN II.

PRESENTACIÓN Y PAGO

(...)

ARTÍCULO 729. CADUCIDAD DE LA OPERACIÓN CAMBIARIA CONTRA EL LIBRADOR Y SUS AVALISTAS POR LA NO PRESENTACIÓN Y PROTESTO DEL CHEQUE A TIEMPO. La acción cambiaria contra el librador y sus avalistas caduca por no haber sido presentado y protestado el cheque en tiempo, si durante todo el plazo de presentación el librador tuvo fondos suficientes en poder del librado y, por causa no imputable al librador, el cheque dejó de pagarse.

La acción cambiaria contra los demás signatarios caduca por la simple falta de presentación o protesto oportunos.

ARTÍCULO 730. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES CAMBIARIAS DERIVADAS DEL CHEQUE. Las acciones cambiarias derivadas del cheque prescriben: Las del último tenedor, en seis meses, contados desde la presentación; las de los endosantes y avalistas, en el mismo término, contado desde el día siguiente a aquel en que paguen el cheque” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de

relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la gestión del riesgo contable requiere una visión sistémica y un compromiso institucional para asegurar la interrelación eficiente entre los procesos contables y las demás áreas de una entidad, ya que todas las dependencias involucradas en el suministro de información deben entregar datos oportunos y precisos que permitan el adecuado procesamiento contable, que se constituyen como la base para registrar los hechos económicos, por lo que su correcta gestión garantiza la calidad y oportunidad de los registros contables.

Adicionalmente el Procedimiento mencionado establece que es fundamental individualizar los bienes, derechos y obligaciones de la entidad, ya sea desde las áreas contables o las dependencias encargadas de gestionar estas bases de datos; además, las entidades deben llevar a cabo una depuración contable constante y sostenible para asegurar que la información financiera refleje fielmente la realidad económica y cumpla con los criterios de relevancia y representación adecuada.

En este sentido, la entidad de gobierno debe llevar a cabo todas las acciones administrativas y jurídicas necesarias para gestionar, ante la entidad financiera correspondiente, el reintegro de los fondos asociados a los cheques de gerencia que hayan alcanzado su término de caducidad o prescripción de la acción cambiaria según lo determinado en los artículos 729 y 730 del Código de Comercio y demás regulaciones aplicables. Por lo tanto, una vez finalizados los trámites pertinentes y confirmada la devolución de los fondos, la entidad de gobierno debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor reintegrado por la entidad financiera a la cuenta bancaria. Es importante destacar que este reconocimiento contable no exime a la entidad de gobierno de su obligación de ejercer un control administrativo riguroso sobre la gestión de pago a sus acreedores.

CONCEPTO No. 20241100041861 DEL 23-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la evaluación del control interno contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Documento soporte para el registro contable de la ejecución del rezago presupuestal con pago líquido cero

Doctora
 MARICELA PATIÑO CHÍA
 Contadora
 Fondo Nacional de Vivienda
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010059862 del 22 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que la constitución de valor líquido cero procede cuando los bienes y/o servicios no han sido recibidos, o no se han cumplido los requisitos que hagan exigible el pago, y, que el tratamiento en SIIF Nación es efectuar una obligación presupuestal con atributo contable ‘41 – EJECUCIÓN DE REZAGO PRESUPUESTAL SIN FLUJO’ en la cual la Entidad Contable Pública cancela la obligación presupuestal aplicando una deducción del 100% de su valor, con la posición de pago no presupuestal definida en la tabla de eventos contables, y, que la afectación contable se da en el momento del pago generándose un registro en la cuenta contable 138427 – recursos de acreedores reintegrados a tesorería- pues se constituye en un derecho de la Entidad contable Pública y en una operación de flujo por los recursos recibidos de la tesorería centralizada para gastos de inversión, ¿cuál es el soporte contable idóneo de la constitución de este valor líquido cero en la cuenta 138427? ¿es correcto solicitar a los contratistas que de los saldos de los contratos que aún no se han recibido los bienes y servicios facturen o pasen cuenta de cobro?”

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de 1991 crea el cargo de Contador General de la Nación y al respecto dispone:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley (...)” (Subrayado fuera de texto).

Este artículo constitucional, se desarrolla en la Ley 298 de 1996, la cual señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

(...)

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

De acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la información registrada en los estados financieros debe ser verificable y confiable, esto se logra mediante la implementación de un sistema documental que cumpla con los siguientes requisitos: i) que todas las operaciones estén respaldadas por documentos idóneos que permitan su verificación y comprobación; ii) individualización de los bienes, derechos y obligaciones para garantizar su correcta clasificación y registro; y iii) análisis y conciliación de la información contable de forma constante con fuentes internas y externas para garantizar su exactitud.

Adicionalmente, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo e interno, los documentos

de origen externo provienen de terceros como resultado de operaciones con la entidad, como facturas, contratos y extractos bancarios, mientras que los de origen interno son elaborados por la entidad misma, como nóminas, conciliaciones y cuadros comparativos.

Estos soportes también pueden derivarse de eventos transaccionales o no transaccionales; los transaccionales surgen de operaciones con terceros y prueban la ocurrencia del hecho, mientras que los no transaccionales resultan de ajustes internos en la medición de recursos, como depreciaciones y provisiones. Los soportes externos deben incluir la fecha, cuantía, descripción y datos del tercero involucrado, cumpliendo con requisitos legales, mientras que los internos deben registrar la fecha, cuantía y concepto, permitiendo la trazabilidad e identificación de quienes los elaboraron y aprobaron.

Por lo tanto, para establecer el documento soporte adecuado que respalde el registro contable objeto de su consulta, el Fondo Nacional de Vivienda debe verificar que los documentos utilizados para dicho reconocimiento de origen interno o externo, de carácter transaccional o no transaccional, sean comprobables mediante procesos de verificación o conciliación que certifiquen su procedencia, magnitud y permitan la identificación específica de los bienes, derechos u obligaciones. Asimismo, deben contener información esencial como la fecha, cuantía, descripción y datos del tercero involucrado, cumplir con los requisitos legales establecidos para los de origen externo, y garantizar la trazabilidad e identificación de las personas responsables de su elaboración y aprobación para los de origen interno.

Pregunta 2.

Conforme a lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre los procedimientos administrativos requeridos para establecer tiempos y mecanismos de recolección de información en la ejecución de contratos para las entidades públicas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20231120044481 del 12-01-2024
20241100000151 del 03-01-2024
20241100000171 del 03-01-2024
20241100000301 del 05-01-2024
20241100000341 del 09-01-2024
20241100000441 del 09-01-2024

20241100000531 del 11-01-2024
20241100005831 del 26-02-2024
20241100008661 del 08-03-2024
20241100010001 del 13-03-2024
20241100011831 del 05-04-2024
20241100013151 del 19-04-2024
20241100015881 del 10-05-2024
20241100016211 del 16-05-2024
20241100017401 del 23-05-2024
20241100017661 del 27-05-2024
20241100021861 del 24-06-2024
20241100022511 del 27-06-2024
20241100022541 del 27-06-2024
20241100022671 del 02-07-2024
20241100024791 del 29-07-2024
20241120024291 del 23-07-2024
20241100027091 del 12-08-2024
20241100027781 del 15-08-2024
20241100030071 del 06-09-2024
20241100030081 del 06-09-2024
20241100030971 del 16-09-2024
20241100031701 del 23-09-2024
20241100031801 del 24-09-2024
20241100031851 del 24-09-2024
20241100032941 del 08-10-2024
20241100032951 del 08-10-2024
20241100033541 del 15-10-2024
20241100033721 del 17-10-2024
20241100033751 del 17-10-2024
20241100033991 del 21-10-2024
20241100034381 del 24-10-2024
20241120034121 del 22-10-2024
20241100035171 del 05-11-2024
20241100036581 del 12-11-2024
20241100037401 del 15-11-2024
20241100037621 del 19-11-2024
20241100038031 del 21-11-2024
20241100038571 del 27-11-2024
20241100040741 del 12-12-2024
20241100041021 del 16-12-2024
20241100041441 del 19-12-2024

1.5.3 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100011061 del 22-03-2024

20241100023511 del 10-07-2024

20241100041581 del 20-12-2024

1.5.4 PROCEDIMIENTO PARA LA AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN, DILIGENCIAMIENTO Y ENVÍO DE LOS REPORTES DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, A TRAVÉS DEL SISTEMA CONSOLIDADOR DE HACIENDA E INFORMACIÓN PÚBLICA (CHIP)

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100021081 del 19-06-2024

20241100030971 del 16-09-2024

1.5 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20231120045051 DEL 04-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por los recursos aportados del Presupuesto General de la Nación.

Doctora
CLARA INÉS MÁRQUEZ VÁSQUEZ
 Directora (Ad Hoc)
 Región Metropolitana Bogotá- Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20231400053372 del 20 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la solicitud se señala:

“Dadas las competencias de la Contaduría General de la Nación, esta entidad respetuosamente se permite solicitar concepto respecto del manejo contable de los rendimientos financieros de recursos, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

El Acto Legislativo 02 de 2020, que modificó el artículo 325 de la Constitución Política, creó la Región Metropolitana Bogotá-Cundinamarca y ordenó su reglamentación, misma que se hiciera a través de la Ley 2199 del 2022, por la cual se expidió el régimen especial de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca.

La citada Ley 2199 de 2022 estableció en el artículo 35 que el patrimonio y rentas de la entidad se encuentra conformado de la siguiente manera:

- a) Los recursos del Presupuesto General de la Nación que de acuerdo con la disponibilidad pueden destinarse para la Región Metropolitana;
- b) Los recursos provenientes de impuestos, tasas, contribuciones, tarifas, derechos, multas, permisos o cualquier otro ingreso que perciba en ejercicio de sus competencias;

- c) Los aportes que, con destino a la financiación para el ejercicio de las competencias de la Región Metropolitana, realicen las entidades territoriales que la conforman;
- d) Los ingresos que reciba en desarrollo de sus competencias, convenios y contratos, incluidos los de cofinanciación de infraestructura;
- e) Las sumas que reciba por la prestación de servicios;
- f) Los recursos del Sistema General de Regalías cuando la Región Metropolitana sea designada como entidad ejecutora de recursos del SGR, debiendo realizar la ejecución presupuestal y financiera como lo dispone el Artículo 27 de la Ley 2056 de 2020 o la norma que la modifique, adicione o sustituya, previo cumplimiento del ciclo de proyectos de inversión de los que trata dicha Ley y sus reglamentaciones;
- g) Los recursos que permitan la financiación de pactos territoriales, contratos plan o el mecanismo que haga sus veces;
- h) La administración de fondos de inversión para el cumplimiento de sus competencias;
- i) El producto del rendimiento de su patrimonio o de la enajenación de sus bienes;
- j) Los recursos que establezcan las leyes, ordenanzas y acuerdos;
- k) Las donaciones que reciba de entidades públicas o privadas;
- l) Los demás recursos que las leyes pudieran asignar.

Dado que el artículo 42 determina que: ‘...la Nación anualmente aportará, en calidad de transferencia no condicionada y de libre destinación, a la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca, una suma no inferior a SETENTA Y CINCO MIL MILLONES DE PESOS (75.000.000.000) a partir de la vigencia del presupuesto del 2023. El monto anterior, aumentará anualmente en un porcentaje igual al índice de Precios al Consumidor (IPC) del año inmediatamente anterior’, desde la Región se considera necesario precisar si los rendimientos financieros que se generen producto de este recurso hacen parte del patrimonio de la Entidad, en aplicación de lo dispuesto en el literal i) del artículo 35 de la citada Ley 2199 de 2022. En caso contrario, cuál es el tratamiento que debería darse a los mismos”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, decreta:

“ARTÍCULO 149. ADMINISTRACIÓN EFICIENTE DE RECURSOS PÚBLICOS. Los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación transferidos a entidades financieras no podrán tener como objeto proveerlas de fondos sino atender los compromisos y obligaciones en desarrollo del objeto de las apropiaciones presupuestales.

(...)

Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación deben consignarse en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, con excepción de aquellos rendimientos en los que la Ley haya determinado específicamente su tratamiento.

Cuando los negocios fiduciarios utilicen la creación de subcuentas, subprogramas, subproyectos, o cualquier otra modalidad de clasificación, deberán implementar de manera temporal la unidad de caja, sin afectar los derechos de los beneficiarios del negocio jurídico, para buscar eficiencia en el manejo de los recursos que les sitúa la Nación.

PARÁGRAFO 1o. Además de lo dispuesto en los incisos primero y segundo del artículo 261 de la Ley 1450 de 2011, las entidades estatales del orden nacional que administren contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico, podrán formar parte del Sistema de Cuenta Única Nacional.

PARÁGRAFO 2o. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional podrá administrar excedentes de liquidez de entidades estatales de cualquier orden a través de depósitos en administración, de conformidad con la reglamentación que expida el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

PARÁGRAFO 3o. Lo establecido en el inciso segundo de la presente disposición aplicará de manera especial para los recursos del Fondo de Reserva para la Estabilización de la Cartera Hipotecaria (FRECH) de que tratan los artículos 48 y 49 de la Ley 546 de 1999 y el artículo 88 de la Ley 1151 de 2017, así como para los recursos del Subsidio de Vivienda de Interés Social Rural (SVISR) depositados por el Banco Agrario, de conformidad con lo establecido en el Capítulo 1 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1071 de 2015 y sus normas modificatorias” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“Artículo 2.8.1.9.8. Rendimientos Financieros. Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben ser consignados en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional en el mes siguiente de su recaudo. Se exceptúan los rendimientos financieros generados con aportes destinados a la seguridad social” (Subrayado fuera de texto).

Respecto de la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y en virtud de lo establecido el inciso tercero del artículo 149 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 36 de la Ley 1955 de 2019, los rendimientos financieros que generen los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación deben ser reintegrados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), salvo en los casos en los cuales la ley haya especificado lo contrario.

Por lo anterior, y dado que en el articulado de la Ley 2199 de 2022 no se especifica que los rendimientos financieros de los recursos aportados por la Nación hagan parte de los recursos propios de la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca, implica que los rendimientos financieros se deben reintegrar a la DGCPTN, por ello, en el momento en que se generen los rendimientos la Región registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando se efectúe el giro de los rendimientos a la DGCPTN, de acuerdo con lo indicado en el artículo 2.8.1.9.8. del Decreto 1068 de 2015, la Región debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

CONCEPTO No. 20241100000191 DEL 04-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de cuentas por pagar según el concepto de pago.

Doctor
 IVÁN JAVIER GÓMEZ MANCERA
 Subdirector Financiero
 Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053822 del 22 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“La Subdirección Financiera de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor, con ocasión del informe final de la Contraloría de Bogotá a la auditoria de regularidad de la vigencia 2022 generó hallazgos sobre los cuales nos comprometimos a hacer las indagaciones técnicas pertinentes a efectos de tomar las medidas conducentes a solucionar las situaciones que condujeron a que se configuraran las situaciones objeto de hallazgo, por lo cual, comedidamente solicito concepto de acuerdo con la siguiente contextualización:

ANTECEDENTES

La causación y cancelación de las cuentas por pagar según lo establecido en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la Contaduría General de la Nación, se registra utilizando las siguientes cuentas:

24 CUENTAS POR PAGAR

2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

240101 Bienes y servicios

240102 Proyectos de inversión (...)

De la misma forma, este catálogo también nos indica los diferentes códigos de cuentas contables que se deben utilizar, de acuerdo con el concepto de pago, por ejemplo, 249054 para cuentas por pagar de honorarios, 249053 cuentas por pagar de comisiones, sin hacer distinción al origen de los recursos, inversión o funcionamiento.

Es preciso indicar que el trámite tesoral en dichas cuentas no afecta la contabilidad ni los Estados Financieros de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.

HECHOS:

En la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. se efectúa la causación y cancelación de sus cuentas por pagar utilizando las cuentas 240101 y 240102 para pago a proveedores según corresponda el origen de los recursos, funcionamiento o inversión, (...) Igualmente, utiliza las cuentas contables de acuerdo con el concepto de pago, por ejemplo, 249054 para cuentas por pagar de honorarios, 249053 cuentas por pagar de comisiones, sin hacer distinción al origen de los recursos, inversión o funcionamiento.

La Entidad registra en el sistema interno contable las operaciones de causación y pago. Adicional y de forma paralela, utiliza el sistema SAP para el registro presupuestal y tesoral. Generalmente, el registro es idéntico en los códigos de las cuentas por pagar para SAP y para el sistema contable interno, sin embargo, hay casos en los que el pago tiene los dos tipos de recursos y el sistema SAP solo permite utilizar una cuenta 240101 o 240102, en tal caso, se registra la cuenta por pagar que utilice mayor proporción de recursos, inversión o funcionamiento.

Es preciso indicar que el trámite tesoral para dichas cuentas no afecta la contabilidad ni los Estados Financieros de la Secretaria General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., pero sí deben referirse las cuentas contables en los archivos planos a través de los cuales se efectúa la remisión de las cuentas previamente revisadas, liquidadas y causadas contablemente para el consecuente giro por parte de la Dirección Distrital de Tesorería (DDT) de la Secretaría Distrital de Hacienda (SHD), como resultado del cumplimiento de la estructura requerida al momento del cargue de cuentas en el aplicativo BogData para el giro en los días subsiguientes, con el cual quedan a disposición de la DDT. (...).

La Contraloría de Bogotá en el informe final de la Auditoría de Regularidad código No 37, PAD 2023, vigencia 2022, fecha octubre 2023, analizó el registro contable de unas cuentas por pagar, identificando:

(...)

La SGAMB contabilizó durante la vigencia 2022, los registros de las cuentas por pagar, en virtud de los contratos 726 y 807 de 2021, en las subcuentas contables 'Bienes y servicios' (240101) y 'Proyectos de inversión' (240102) de forma inadecuada.

(...) los cuales pertenecen a inversión, razón por la cual, las cuentas por pagar de dichos contratos se debieron registrar por la subcuenta 240102 'Proyectos de inversión'. (...)

(...) razón por la cual, las cuentas por pagar de dichos contratos se debieron registrar por la subcuenta 240102 'Proyectos de inversión'. Es decir, los saldos de los contratos

registrados en la subcuenta 240101 'Bienes y servicios', se debieron registrar en la subcuenta 240102 'Proyectos de inversión'.

No obstante, este y otros contados contratos tiene recursos tanto de funcionamiento como de inversión, razón por la cual es demasiado complejo efectuar una adecuada clasificación tanto en lo contable como en lo tesoral (...)

(...)

SOLICITUD CONCEPTO:

Dado lo mencionado previamente nos permitimos solicitar concepto respecto de:

- ¿Para el caso de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá - SGAMB, es de obligatorio cumplimiento acogerse a la discriminación referida de los pasivos para el caso de la subcuenta 240101 'Bienes y servicios' y de la subcuenta 240102 'Proyectos de inversión'? considerando que, en caso de los honorarios, como se mencionó, no existe tal discriminación en el catálogo de cuentas del marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno General. O, ¿sólo es de forzoso cumplimiento, para el caso de las entidades del orden nacional cuyo aplicativo está desarrollado, enfocado e integrado en lo presupuestal, lo contable y lo tesoral?
- ¿Técnicamente, se considera que los registros contables, en los estados financieros deben ser idénticos a los registros de las Cuentas por pagar en lo presupuestal, reconocidos a través de Bogdata, para efectos tesorales y que no afectan la contabilidad, para determinar la adecuada imputación contable?
- ¿Si, en el evento que, efectivamente deba observarse en detalle la clasificación de los montos de las cuentas por pagar en función de los recursos a los cuales estén asociados y por la condición mencionada no es viable efectuar dicha discriminación, ¿se afecta la razonabilidad de las cifras de dichas cuentas o se presenta la subestimación de unas y la sobre estimación de otras?"

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe las siguientes cuentas:

2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES: "Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos".

2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR: "Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores".

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2.

En primera instancia, es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Una misma transacción puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien; por lo que, los registros contables y presupuestales, pueden tener tratamientos distintos.

Ahora bien, desde la normativa contable y atendiendo a la descripción de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la entidad deberá reconocer las cuentas por pagar de conformidad con la naturaleza del concepto de pago con independencia del rubro presupuestal.

En consecuencia, dado que la inquietud radica para los servicios (honorarios, comisiones, servicios, etc.) adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, por cuanto la obligación puede ser reconocida en las subcuentas 240101-Bienes y servicios, 240102-Proyectos de inversión o 249054-Honorarios, deberá efectuarse el reconocimiento en la subcuenta que mejor represente el concepto de pago, es decir, en el caso de honorarios la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

No obstante, la CGN revisará las descripciones de las cuentas referidas y, de ser necesario, se ajustará el Catálogo General de Cuentas.

Pregunta 3.

La razonabilidad de las cifras no será afectada si la entidad, en el proceso de preparación de la información financiera de propósito general, atiende lo señalado en el Marco Conceptual (especialmente las características cualitativas de la información y las definiciones de los elementos de los estados financieros) y en la Norma de Cuentas por pagar, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 2024110000531 DEL 11-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública (Asuntos no contemplados en una clasificación específica) Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Forma de organización del proceso contable en las entidades territoriales Elaboración del informe anual de evaluación del control interno contable corresponde a los jefes de control interno o quienes hagan sus veces Agregación o reporte del informe anual de evaluación del control interno contable de las entidades territoriales.

Doctor
 ERASMO HEREDIA CELIS
 Profesional Universitario
 Oficina Asesora de Control Interno
 Municipio de Barrancabermeja
 Barrancabermeja, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056852 del 11 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Si un municipio tiene consolidada toda su información contable y financiera, le puede trasladar responsabilidades contables a otras dependencias que tiene como objeto la compra de bienes y servicios y manejo de inventarios, ¿para el mismo municipio?

Las respuestas de las preguntas de la evaluación del control interno contable son de responsabilidad total de la entidad que tiene consolidada esta información o puede trasladar algunas preguntas a otra entidad de la administración municipal porque compran bienes y servicios y es el responsable del manejo de inventarios de los hechos económicos que adquiere”.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados. (...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión...(…)

5. INSTRUMENTOS DE IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN COMPLEMENTARIOS

Los instrumentos y guías de implementación del control interno contable corresponderán a los que adopte la entidad.

Adicional a la evaluación que se realiza con el propósito de preparar y suministrar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación, los jefes de control interno, o quienes hagan sus veces, deberán evaluar permanentemente su grado de implementación y efectividad. En este sentido, en aras de la independencia con la que estos funcionarios hacen las respectivas evaluaciones, se podrán diseñar y utilizar instrumentos complementarios; no obstante, el formulario de evaluación que se reporta a la Contaduría General de la Nación es el que se indica en el presente manual” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar

por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros”.

La Resolución 411 de 2023 por la cual se establece la información a reportar, los requisitos, plazos y características de envío a la Contaduría General de la Nación y se deroga la Resolución 706 de 2016, señala:

“ARTÍCULO 11°. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CGN. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Resolución reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

(...)

PARÁGRAFO 1. El representante legal y el contador público que tengan a su cargo la contabilidad de una entidad pública y la agregación de la información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios administrativos y operativos internos que consideren necesarios para efectos de elaborar, de forma oportuna, los formularios agregados de las categorías ICPC y BDME para reportarlos a la CGN, en las fechas definidas en el presente artículo.

Así mismo, para el reporte de la categoría ECIC, la responsabilidad en las entidades públicas de la agregación corresponde al representante legal y al jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

De conformidad con lo anterior, si la entidad territorial organizó su proceso contable de forma separada en unidades contables, estas últimas deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central, lo cual incluye la elaboración del informe anual de control interno contable.

Bajo este escenario, respecto a la agregación del informe anual de control interno contable referido, se tiene que conforme a lo señalado en el párrafo 1º del artículo 11 de la Resolución 411 de 2023, para el reporte de la categoría Evaluación del Control Interno Contable, la responsabilidad de la agregación corresponde al representante legal y al jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

Ahora bien, si la entidad territorial organizó su proceso contable en la forma de contabilidad centralizada, o si de común acuerdo con las entidades de que trata la situación referida en el numeral 3.3. de la Norma decidieron llevar su contabilidad de esta forma, será la entidad territorial la que elabore la información contable, lo cual incluye la elaboración del informe anual de control interno contable por parte del jefe de su oficina de control interno o quien haga sus veces.

Sobre el particular, es preciso señalar que el hecho de que una entidad contable pública lleve a cabo su proceso en forma de contabilidad centralizada, no quiere decir que las demás áreas o dependencias de la entidad se desentiendan del proceso contable, debido a que, conforme a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por los representantes legales de las entidades.

Lo anterior, en atención a que el proceso contable de las entidades está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo en la misma. De allí que todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

Por otro lado, es preciso señalar que la CGN no puede establecer qué responsabilidades le puede asignar la entidad contable pública a sus dependencias, por cuanto ello deberá evaluarlo la misma entidad teniendo en cuenta los manuales establecidos para el efecto o normativa que regule el particular.

CONCEPTO No. 20241100003341 13-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reporte de operaciones recíprocas por obras recibidas por impuestos, en virtud del artículo 238 de la ley 1819 de 2016.

Doctora

JULIETH CONSUELO QUEVEDO GUTIÉRREZ

Jefe de la Coordinación de la Contabilidad de la Función Recaudadora (A)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059372 del 28 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de dar respuesta a la solicitud efectuada por el Ministerio de Transporte mediante la comunicación con radicado 20235001276651 del 20 de noviembre de 2023, en la cual nos solicita de manera respetuosa actualizar los registros de la cuenta 572290 OTRAS OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO que afecta las operaciones recíprocas y se traslade al propietario beneficiario de la obra (entes territoriales) los conceptos cargados por la DIAN a ese Ministerio, nuevamente solicitamos aclaración sobre los siguientes temas, los cuales se establecieron como compromiso por parte de la CGN en consideraciones de la mesa de trabajo convocada por su entidad el 20 de noviembre de 2023:

1. De acuerdo con los conceptos emitidos por la CGN con respecto procedimiento contable del pago de impuestos con obras, en virtud del artículo 238 de la ley 1819 de 2016, corresponde a las entidades competentes certificar el recibido a satisfacción de las obras y así mismo registrarlas en su Inventario y entregarlas a los beneficiarios finales.

2. Teniendo en cuenta que el Ministerio de Transporte informa que mediante el artículo 2 del Decreto 1292 de 2021 ` Por el cual se modifica la estructura del INVIAS ` se determinó que tenía como función: (...) llevar a cabo todas las acciones relacionadas con: la contribución nacional de valorización, obras por impuestos, regalías, cooperación, de

conformidad con la normatividad vigente y/o lineamientos del Ministerio de Transporte`.
(Negrilla fuera de texto)

Así mismo, manifiesta que profirió la Resolución 20223040005775 el 7 de febrero de 2022`
`Por la que establece los lineamientos generales para la evaluación de viabilidad, ejecución, ajuste y recibo de los proyectos de infraestructura de transporte susceptibles de ser financiados mediante el mecanismo de obra por impuestos`, donde establece que el INVIAS:

(...) Artículo 6. Suscripción, delegación, supervisión, condiciones del convenio.

Cuando el contribuyente se haya vinculado al mecanismo de obras por impuestos, a través de la opción convenio, este será suscrito por las entidades adscritas al Ministerio de Transporte o CORMAGDALENA, en razón a la tipología del proyecto a realizar, (...)

Parágrafo 1. La entidad suscriptora del convenio actuara como delegatario del Ministerio de Transporte como entidad nacional competente, para todos los efectos establecidos en la presente resolución y el Decreto 1625 de 2016`.

Con base en las citadas normas el Ministerio de Transporte aclara que le corresponde al INVIAS, realizar el recibo y entrega de las obras construida y efectuar las certificaciones de entrega de la obra totalmente construida y en condiciones de uso y/o funcionamiento, en el marco del mecanismo de obras por impuestos.

Teniendo en cuenta que la DIAN emitió las resoluciones conforme a las certificaciones emitidas por la entidad competente, que para el caso de los saldos objeto de la solicitud del Ministerio de Transporte, estas fueron elaboradas a partir de las certificaciones emitidas directamente por este ministerio y en efecto, las operaciones fueron reportadas en el formulario de operaciones reciprocas con el código de consolidación del Ministerio de Transporte, de acuerdo con lo establecido en el concepto 20221100002681 expedido por la Contaduría General de la Nación y de ser viable lo informado sobre la competencia del INVIAS aplicaría a futuro para el reporte de estas operaciones.

Aunado a lo anterior, la información sobre la delegación de la función de entidad competente al INVIAS fue dada a conocer a la DIAN en la mesa de trabajo del 20 de noviembre de 2023 y de manera formal por medio del oficio con radicado 20235001276651 del 20 de noviembre notificado a través del correo electrónico el 7 de diciembre de 2023.

En consecuencia, sobre la situación expuesta solicitamos amablemente se aclare la entidad con la cual se deben reportar estas operaciones recíprocas, dado que la DIAN emite las resoluciones a partir de las certificaciones emitidas por las entidades competentes conforme a lo establecido en las normas que lo regulan, y el Ministerio de Transporte ha certificado las obras que soportan las resoluciones expedidas por la DIAN, (...)".

CONSIDERACIONES

La Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTICULO 9o. DELEGACION. Las autoridades administrativas, en virtud de lo dispuesto en la Constitución Política y de conformidad con la presente ley, podrán mediante acto de delegación, transferir el ejercicio de funciones a sus colaboradores o a otras autoridades, con funciones afines o complementarias.

Sin perjuicio de las delegaciones previstas en leyes orgánicas, en todo caso, los ministros, directores de departamento administrativo, superintendentes, representantes legales de organismos y entidades que posean una estructura independiente y autonomía administrativa podrán delegar la atención y decisión de los asuntos a ellos confiados por la ley y los actos orgánicos respectivos, en los empleados públicos de los niveles directivo y asesor vinculados al organismo correspondiente, con el propósito de dar desarrollo a los principios de la función administrativa enunciados en el artículo 209 de la Constitución Política y en la presente ley.

PARAGRAFO. Los representantes legales de las entidades descentralizadas podrán delegar funciones a ellas asignadas, de conformidad con los criterios establecidos en la presente ley, con los requisitos y en las condiciones que prevean los estatutos respectivos.

(...)

ARTICULO 12. REGIMEN DE LOS ACTOS DEL DELEGATARIO. Los actos expedidos por las autoridades delegatarias estarán sometidos a los mismos requisitos establecidos para su expedición por la autoridad o entidad delegante y serán susceptibles de los recursos procedentes contra los actos de ellas.

La delegación exime de responsabilidad al delegante, la cual corresponderá exclusivamente al delegatario, sin perjuicio de que en virtud de lo dispuesto en el artículo 211 de la Constitución Política, la autoridad delegante pueda en cualquier tiempo reasumir la competencia y revisar los actos expedidos por el delegatario, con sujeción a las disposiciones del Código Contencioso Administrativo” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, respecto de los proyectos de inversión financiados a través de Obras por Impuestos, señala:

“ARTÍCULO 1.6.5.2.3. Entidad nacional competente frente a los proyectos. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según el objeto del proyecto, serán las siguientes:

1. Infraestructura vial: El Ministerio de Transporte.

(...)

Los Ministerios de que trata el presente artículo podrán ejercer directamente o delegar en las entidades adscritas o vinculadas las funciones de que trata el presente título.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.3. Entrega y recepción de la obra. Cumplidos los términos inicialmente previstos en el cronograma y/o de los correspondientes a las ampliaciones, la gerencia del proyecto en conjunto con el contribuyente, realizaran entrega formal y material de la obra construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento a la entidad nacional competente, adjuntando el informe final de la interventoría, para que esta certifique el recibo a satisfacción.

(...)

Con cada entrega, la interventoría deberá expedir el certificado de recibido a satisfacción, señalando el valor correspondiente a la obra o mantenimiento recibido, y realizar la respectiva entrega a la entidad nacional competente.

En cualquier caso, la entidad nacional competente deberá informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega realizada, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 1292 de 2021, por el cual se modifica la estructura del Instituto Nacional de Vías - INVIAS, señala:

“ARTÍCULO 2º. FUNCIONES DEL INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS - INVÍAS. Para el cumplimiento de sus objetivos el Instituto Nacional de Vías - INVÍAS, desarrollará las siguientes funciones generales:

(...)

2.10 Llevar a cabo todas las acciones relacionadas con: la contribución nacional de valorización, obras por impuestos, regalías, cooperación, de conformidad con la normatividad vigente y/o los lineamientos del Ministerio de Transporte” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución 20223040005775 de 2022 del Ministerio de Transporte, por la cual se establecen los lineamientos generales para la evaluación de viabilidad, ejecución,

ajuste y recibo de los proyectos de infraestructura de transporte susceptibles de ser financiados mediante el mecanismo de obras por impuestos, establece:

“Artículo 4.- Competencia. El concepto sobre la viabilidad técnica y financiera de las iniciativas o proyectos será emitido dentro del marco de sus competencias, por las siguientes dependencias del Ministerio de Transporte y/o entidades adscritas al mismo, así:

(...)

2. El Instituto Nacional de Vías -INVIAS-:

a. Las iniciativas o proyectos relacionados con el modo carretero de la Red Vial no concesionada a cargo de la Nación.

b. Las iniciativas o proyectos sobre la red terciaria existente en el Territorio Nacional.

c. Las iniciativas o proyectos de los modos fluvial no concesionados.

(...)

Artículo 6. Suscripción, delegación, supervisión y condiciones del Convenio. Cuando el contribuyente se haya vinculado al mecanismo de obras por impuestos, a través de la opción convenio, este será suscrito por las entidades adscritas al Ministerio de Transporte o CORMAGDALENA, en razón a la tipología del proyecto a desarrollar, así:

(...)

2. El Instituto Nacional de Vías -INVIAS-:

a. Los proyectos relacionados con el modo carretero de la Red Vial no concesionada a cargo de la Nación.

b. Los proyectos sobre la red terciaria existente en el Territorio Nacional.

c. Los proyectos de los modos fluvial no concesionados.

d. Todos los proyectos de infraestructura relacionados con el sector transporte de carácter departamental y urbanas.

(...)

Parágrafo 1. La entidad suscriptora del convenio actuará como delegatario del Ministerio de Transporte como entidad nacional competente, para todos los efectos establecidos en la presente resolución y el Decreto 1625 de 2016.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

El Concepto N° 20221100002681 del 09 de febrero de 2022 emitido a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), concluyó lo siguiente sobre el tratamiento contable de las obras recibidas por impuestos, en virtud del artículo 238 de la ley 1819 de 2016:

“(...) las entidades nacionales competentes asumen los riesgos significativos inherentes a la titularidad jurídica de la obra producto de los proyectos de inversión para las ZOMAC, durante el periodo que transcurra entre la recepción de la obra del contribuyente y la entrega a la entidad beneficiaria. Por lo tanto, las entidades nacionales competentes deben reconocer la obra recibida, mediante el débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y el crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por su parte, la DIAN, una vez se configuren las condiciones establecidas en el artículo 1.6.5.4.1. del Decreto 1625 de 2016, dará de baja en cuentas la cuenta por cobrar relacionada, mediante un débito de la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito de la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, en la que tenga reconocida la obligación tributaria, por el valor certificado por la entidad nacional competente.

(...)

Así las cosas, se deben reportar como operaciones recíprocas las siguientes dos transacciones: i) el gasto por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por la DIAN y el ingreso por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por las entidades nacionales competentes; y ii) el gasto por transferencia reconocido por las entidades nacionales competentes y el ingreso por transferencia reconocido por las entidades beneficiarias” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En virtud del artículo 9º de la Ley 489 de 1998 y lo señalado por el artículo 1.6.5.2.3 del Decreto 1915 de 2017 los Ministerios podrán ejercer directamente como entidades nacionales competentes o pueden delegar las funciones que le otorga la norma en referencia a entidades adscritas o vinculadas a ellos.

Así las cosas, por medio del Decreto 1292 de 2021, el Ministerio de Transporte delegó al Instituto Nacional De Vías – INVÍAS, todas las acciones relacionadas con las obras por impuestos, y de esta manera, a través de la Resolución 20223040005775 de 2022 del Ministerio de Transporte, se establecieron los lineamientos generales para el proceso de proyectos de infraestructura de transporte susceptibles de ser financiados mediante el mecanismo de obras por impuestos.

De conformidad con lo anterior, con la entrada en vigencia del Decreto 1292 de 2021, le corresponde al Instituto Nacional De Vías – INVÍAS, como entidad delegada del Ministerio de Transporte, ejercer las acciones delegadas relacionadas con las obras por impuestos. No obstante, en virtud de lo establecido en el artículo 12 de la Ley 489 de 1998, la autoridad delegante puede en cualquier tiempo reasumir las funciones delegadas y revisar los actos expedidos por el delegatario.

En este sentido y en atención al artículo 1.6.5.3.5.3. del DUR 1625 de 2016, una vez se realice la recepción de la obra por parte de la entidad nacional competente, que para este caso podrá ser el Ministerio de Transporte o INVÍAS, dadas las facultades señaladas en el párrafo anterior; la entidad competente deberá expedir el certificado de recibido a satisfacción de las obras por impuestos e informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, quien se encargará de realizar el proceso de extinción de la obligación tributaria del contribuyente.

Por lo anterior, las operaciones recíprocas relacionadas con el gasto por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por la DIAN y el ingreso por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por la entidad nacional competente, se efectuará con la entidad nacional competente que ejerza la función asignada o delegada en su momento y que es a quien le corresponde expedir el certificado de recibido a satisfacción de la obra.

CONCEPTO No. 20241100011101 DEL 22-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Distribución de excedentes financieros.

Doctor

JOSÉ RICARDO ROMERO AVILEZ

Responsable del área contabilidad

Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010010532 del 20 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Fonceo al cierre de la vigencia 2021 presentó un excedente fiscal, el cual cuando se recibieron los recursos en esa vigencia fiscal afectó el presupuesto de ingresos y generó un ingreso. En el momento que los ingresos o recaudos superan el valor que se presupuestó recibir, genera que se presente un excedente de Tesorería, recursos que si no son utilizados para respaldar compromisos en la siguiente vigencia, quedan disponibles para ser utilizados de acuerdo a lo que apruebe el CONFIS atendiendo la solicitud específica de la entidad. Dicho excedente se solicitó a la Secretaría Distrital de Hacienda y al CONFIS para que fuera autorizado su utilización como fuente de financiación para el pago de cesantías y trasladar estos recursos al patrimonio autónomo que respalda la reserva del pasivo de cesantías. esta solicitud se realizó mediante oficio ID 448234 del 18 de febrero de 2022

Mediante oficio No. 2-2022-42012 del 27 de abril de 2022 la Secretaria Técnica del Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal – CONFIS comunica al Secretario Distrital de Hacienda reasignar los excedentes financieros a cada uno de los Establecimientos Públicos que los generó para ser utilizados en la vigencia 2022 o su incorporación en el Presupuesto de las respectivas entidades dentro del proceso de programación presupuestal 2023.

Por lo mencionado, se procedió a incorporar al presupuesto 2023 el excedente fiscal del 2021 por valor de \$\$1.106.430.404 y trasladado al patrimonio autónomo de Cesantías en

la vigencia 2023, generando un registro en el gasto correspondiente teniendo en cuenta que este valor fue producto de ingresos recibidos y registrados en la vigencia 2021.

Pregunta:

Cuál es el tratamiento contable del uso de los recursos provenientes de los excedentes fiscales de 2021 en la vigencia 2023, toda vez que se hace necesario girarlos al patrimonio autónomo que se tiene previsto para financiar el pago de cesantías retroactivas?”.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la siguiente manera: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”. Además, establece que se debita con “3- El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos” y se acredita con “1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos” (Subrayado fuera de texto).

El mismo CGC describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES de la siguiente manera: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”. Además, establece que se debita con “2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones para efectos de la contabilidad financiera, deberá registrar la asignación de los excedentes financieros a favor de cada una de las entidades o establecimientos públicos que los generó mediante un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 249057-Excedentes financieros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20241100011191 DEL 26-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuenta contable para registrar el ingreso derivado de lo establecido en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.

2	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuenta contable para registrar el gasto derivado de lo establecido en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.

Doctora
 PATRICIA OVALLE GIRALDO
 Subdirector Técnico
 Ministerio de Educación Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010012312 del 29 de febrero de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Indeportes Antioquia, recibe ingresos de las Empresas Industriales y comerciales del Estado (EICE) en virtud de lo estipulado en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.

Dichos recursos se están reconociendo contablemente por parte de Indeportes Antioquia en el código contable

(...)

4.4.28.02 Para proyectos de Inversión

(...)

En el proceso de conciliación de operaciones recíprocas con la Fábrica de Licores de Antioquia, que es una de las entidades que nos transfiere recursos en virtud de las ordenanzas 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998, se pudo evidenciar que esta Entidad dichas transferencias las reconoce contablemente en el siguiente código contable

(...)

5.1.20.26 Contribuciones

(...)

Agradecemos desde la CGN analizar la situación con fundamento en las ordenanzas 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998, y desde su conocimiento y doctrina contable nos indicaran por favor cual debería ser el código contable utilizado para ambas Entidades (...)"

CONSIDERACIONES

La Sentencia C-293/20 de la Corte Constitucional establece:

"44. Para la Corte, las contribuciones especiales tienen como fundamento '(...) la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta' (...) tienen como finalidad: '(...) la compensación por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizada por una entidad.'

De esta manera, el rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal. Aquellas, se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo" (subrayados fuera de texto).

Por su parte, la Ordenanza Número 25E de 1997 de la Gobernación de Antioquia, por medio de la cual se establecen criterios para la asignación y ejecución de los presupuestos de promoción y publicidad de las empresas industriales, comerciales y los establecimientos públicos del orden departamental, señala:

"CONSIDERANDO:

-Que las actividades deportivas constituyen un instrumento publicitario de primer orden por su cobertura, impacto y amplia difusión.

-Que las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales han realizado promoción y publicidad con fundamento en las actividades deportivas, con rentabilidad y eficacia para sus productos e imagen corporativa.

(...)

ORDENA:

ARTÍCULO PRIMERO: Establecer como criterio de asignación y ejecución presupuestal, en las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales, destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa y/o de sus productos comerciales.

ARTÍCULO SEGUNDO: El Instituto de Deportes de Antioquia "INDEPORTES ANTIOQUIA", elaborará anualmente un portafolio de eventos para su comercialización, este será la base para que las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales decidan sobre las inversiones publicitarias y promocionales según el criterio establecido en el Artículo Primero" (subrayados fuera de texto).

Asimismo, la Ordenanza No. 39 de 1998, por la cual se adiciona la Ordenanza 25E del 2 de octubre de 1997 y se dictan otras disposiciones", establece:

"ARTÍCULO PRIMERO: Modifíquese el artículo primero de la Ordenanzas 25E del 2 de octubre de 1997, así: establecer como criterio de asignación y ejecución presupuestal en la Asamblea Departamental: nivel central, Empresas Industriales y Comerciales, establecimientos públicos y la Fábrica de Licores de Antioquia, destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa y/o de sus productos comerciales" (subrayados fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, indica que la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS "Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento".

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 418 y 442 de 2023, establece que la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, "Representa el valor de los impuestos,

contribuciones y tasas causados a cargo de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales”.

CONCLUSIONES

La Sentencia C-293/20 de la Corte Constitucional establece que las contribuciones especiales tienen como fundamento la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta, es decir, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos a causa de inversiones públicas realizadas por el Estado.

Por su parte, de acuerdo con los considerandos de la Ordenanza Número 25E de 1997 de la Asamblea Departamental de Antioquia, las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales han realizado promoción y publicidad con fundamento en las actividades deportivas, las cuales constituyen un instrumento publicitario de primer orden por su cobertura, impacto y amplia difusión.

Así pues, a través de la Ordenanza No. 39 de 1998 se obliga a la Fábrica de Licores de Antioquia, a destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa o de sus productos comerciales, lo cual cumple con la definición de contribución dada por la Corte Constitucional al compensar con este aporte al Departamento por la realización de publicidad durante las actividades deportivas llevadas a cabo.

Dado lo anteriormente expuesto los ingresos recibidos por Indeportes Antioquia deben registrarse en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, mientras que la Fábrica de Licores de Antioquia debe registrar este gasto en la subcuenta 512026-Contribuciones de la cuenta IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

CONCEPTO No. 20241120004051 DEL 13-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico (Asuntos no contemplados en una clasificación específica) Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Corrección de errores por la inadecuada aplicación de lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015. Reconocimiento de bienes como activos. Actualización del valor de los bienes inmuebles, con posterioridad a su reconocimiento.

Doctora
 SANDRA MILENA BENJUMEA LÓPEZ
 MARIA YANETH SALCEDO SOLANO
 Secretaria de Hacienda
 Montenegro
 Montenegro, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010057652 del 14 de diciembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) Al determinar saldos iniciales para el inicio de la Vigencia 2018, se evaluaron los bienes que reportó la Dirección Administrativa, estos se incorporaron a los Estados Financieros como saldos iniciales basados en este avalúo.

En la actualidad se está llevando a cabo el proceso de avalúos por sectores (por el alto costo que esto representa), producto de esto y con el fin de resolver interrogantes planteados por la Directora Administrativa del Municipio, se requiere resolver algunas dudas tales como:

1. Bienes que están incorporados en los Estados Financieros pero no pertenecen, ni están bajo el control, ni se generan beneficios a favor del Municipio. Se requiere saber el procedimiento a seguir para retirar estos bienes de los incorporados en saldos iniciales.
2. Cuál es el tratamiento contable adecuado para tratar los predios ubicados en zona de alto riesgo, ya que no son bienes de los cuales se pueda obtener algún beneficio, ni tampoco son objeto de tradición o destinación al desarrollo de una actividad propia del Estado por el riesgo que representa.
3. Cuál es el tratamiento aplicable a los bienes clasificados como baldíos.
4. Cuál es el tratamiento que se le debe dar a los bienes para ajustar el valor de acuerdo a los nuevos avalúos, teniendo en cuenta que el avalúo en estos momentos es referente para evaluar deterioro y vidas útiles, y no para realizar valorizaciones”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en relación con la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señaló:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan en contratos de arrendamiento financiero”.

Ahora bien, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, dispone:

“1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

4. Las entidades que conforman el sector público colombiano desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas, entre otros aspectos, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos, tales como la salud y la educación; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos; el mantenimiento del orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, y el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación, intervención y participación en la actividad económica. En términos generales, la acción estatal busca promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

5. Las entidades del sector público colombiano cumplen funciones de cometido estatal, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características del entorno constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal.

(...)

1.2. Entorno económico

(...)

21. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, en la estabilidad y el crecimiento económico y en el nivel de bienestar de la sociedad. Los bienes y servicios que provee la acción gubernamental incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, administración de justicia, seguridad nacional y servicios de defensa” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

(...)

62. Cuando la entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que reflejen el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Ejemplos de estos bienes son los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en

general, los activos utilizados para suministrar bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos." (Subrayado fuera de texto).

Además, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

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.

26. 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).

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a sus inquietudes es necesario precisar que el Marco Conceptual para del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

El control de un activo es el que otorga, entre otros, un derecho a usar un bien para prestar servicios, ceder su uso a un tercero, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización o recibir una corriente de flujos de efectivo. Para su determinación se tienen en cuenta aspectos como la titularidad legal, aunque no es necesariamente suficiente; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Pregunta 1:

El Instructivo 002 de 2015 contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y establecía que su aplicación se realizaría por una única vez durante el periodo del 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, con la elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado. Por lo que, era responsabilidad del Municipio establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo marco de regulación contable.

En ese sentido, la entidad debió haber realizado las actividades necesarias para incorporar, dar de baja, reclasificar o medir los elementos de los estados financieros como las propiedades, planta y equipo, inventarios, bienes de uso público, entre otros.

Por lo anterior, si tras la evaluación realizada por la entidad, esta evidencia que existe en la información financiera bienes que no cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual, deberá corregir el error contable atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores; para lo cual debitará las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditará la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Además, se precisa que, en el momento de hacer la corrección, la entidad evaluará la materialidad del error y, si este es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para efectos de presentación de la información comparativa afectada; si por el contrario el error es inmaterial, no se requerirá la reexpresión retroactiva.

Pregunta 2:

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública precisa que las entidades que conforman el sector público buscan promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

En este orden de ideas, los bienes y servicios que proveen las entidades de gobierno deben contribuir a la consecución de sus objetivos. En el cumplimiento de los objetivos, las entidades desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas con la preservación del medio ambiente, la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, la salud, la educación, el bienestar y mantenimiento del orden, entre otros.

Ahora bien, para determinar si un recurso es un activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, todos los elementos contenidos en la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación

de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Dentro de los elementos del Marco Conceptual se encuentra el potencial de servicio, que corresponde a la capacidad que tiene el recurso, de prestar servicios que contribuyan a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

En este sentido, es la entidad territorial quien deberá evaluar si los predios ubicados en zona de alto riesgo cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual.

Si la entidad territorial define que los predios ubicados en zona de alto riesgo contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad, generan un potencial de servicio a la comunidad, no necesariamente beneficios económicos, y se tiene el control de estos bienes, deberá reconocerlos en su información financiera en la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS, que mejor represente el hecho.

De otra manera, si la entidad define que los predios no cumplen con la definición de activo no deberá reconocerlos.

Pregunta 3:

Para saber si los terrenos baldíos deberán ser reconocidos en la información financiera, la entidad deberá atender a la definición de activo incorporada en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Si la entidad territorial define que los terrenos baldíos cumplen con la definición de activo, deberá reconocerlos en su información financiera en la subcuenta 163701-Terrenos de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. De otra manera, si la entidad define que los predios no cumplen con la definición de activo no deberá reconocerlos.

Pregunta 4:

Los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, con posterioridad al reconocimiento inicial deberán ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin. Tampoco es procedente realizar avalúos con el fin de aumentar la vida útil de un bien.

Ahora bien, el costo de un activo se puede incrementar únicamente para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. En ese orden de ideas, el marco normativo no contempla la actualización del costo de dichos elementos.

En consecuencia, se debe reconocer un mayor valor del bien por efecto de la revalorización con el fin de seguir depreciándolo, dado que la Norma no lo contempla. Lo que la Norma de propiedades, planta y equipo sí establece es que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20241100011481 DEL 02-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación.

Doctora
 CLARA INÉS MÁRQUEZ VÁSQUEZ
 Directora (Ad Hoc)
 Región Metropolitana Bogotá- Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20231400053372 del 20 de noviembre de 2023, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la solicitud se señala:

“Dadas las competencias de la Contaduría General de la Nación, esta entidad respetuosamente se permite solicitar concepto respecto del manejo contable de los rendimientos financieros de recursos, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

El Acto Legislativo 02 de 2020, que modificó el artículo 325 de la Constitución Política, creó la Región Metropolitana Bogotá-Cundinamarca y ordenó su reglamentación, misma que se hiciera a través de la Ley 2199 del 2022, por la cual se expidió el régimen especial de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca.

La citada Ley 2199 de 2022 estableció en el artículo 35 que el patrimonio y rentas de la entidad se encuentra conformado de la siguiente manera:

- a) Los recursos del Presupuesto General de la Nación que de acuerdo con la disponibilidad pueden destinarse para la Región Metropolitana;
- b) Los recursos provenientes de impuestos, tasas, contribuciones, tarifas, derechos, multas, permisos o cualquier otro ingreso que perciba en ejercicio de sus competencias;
- c) Los aportes que, con destino a la financiación para el ejercicio de las competencias de la Región Metropolitana, realicen las entidades territoriales que la conforman;

- d) Los ingresos que reciba en desarrollo de sus competencias, convenios y contratos, incluidos los de cofinanciación de infraestructura;
- e) Las sumas que reciba por la prestación de servicios;
- f) Los recursos del Sistema General de Regalías cuando la Región Metropolitana sea designada como entidad ejecutora de recursos del SGR, debiendo realizar la ejecución presupuestal y financiera como lo dispone el Artículo 27 de la Ley 2056 de 2020 o la norma que la modifique, adicione o sustituya, previo cumplimiento del ciclo de proyectos de inversión de los que trata dicha Ley y sus reglamentaciones;
- g) Los recursos que permitan la financiación de pactos territoriales, contratos plan o el mecanismo que haga sus veces;
- h) La administración de fondos de inversión para el cumplimiento de sus competencias;
- i) El producto del rendimiento de su patrimonio o de la enajenación de sus bienes;
- j) Los recursos que establezcan las leyes, ordenanzas y acuerdos;
- k) Las donaciones que reciba de entidades públicas o privadas;
- l) Los demás recursos que las leyes pudieran asignar.

Dado que el artículo 42 determina que: ‘...la Nación anualmente aportará, en calidad de transferencia no condicionada y de libre destinación, a la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca, una suma no inferior a SETENTA Y CINCO MIL MILLONES DE PESOS (75.000.000.000) a partir de la vigencia del presupuesto del 2023. El monto anterior, aumentará anualmente en un porcentaje igual al índice de Precios al Consumidor (IPC) del año inmediatamente anterior’, desde la Región se considera necesario precisar si los rendimientos financieros que se generen producto de este recurso hacen parte del patrimonio de la Entidad, en aplicación de lo dispuesto en el literal i) del artículo 35 de la citada Ley 2199 de 2022. En caso contrario, cuál es el tratamiento que debería darse a los mismos”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, decreta:

“ARTÍCULO 149. ADMINISTRACIÓN EFICIENTE DE RECURSOS PÚBLICOS. <Artículo modificado por el artículo 36 de la Ley 1955 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación transferidos a entidades financieras no podrán tener como objeto proveerlas de fondos sino atender los compromisos y obligaciones en desarrollo del objeto de las apropiaciones presupuestales.

(...)

Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación deben consignarse en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, con excepción de aquellos rendimientos en los que la Ley haya determinado específicamente su tratamiento.

Cuando los negocios fiduciarios utilicen la creación de subcuentas, subprogramas, subproyectos, o cualquier otra modalidad de clasificación, deberán implementar de manera temporal la unidad de caja, sin afectar los derechos de los beneficiarios del negocio jurídico, para buscar eficiencia en el manejo de los recursos que les sitúa la Nación.

PARÁGRAFO 1o. Además de lo dispuesto en los incisos primero y segundo del artículo 261 de la Ley 1450 de 2011, las entidades estatales del orden nacional que administren contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico, podrán formar parte del Sistema de Cuenta Única Nacional.

PARÁGRAFO 2o. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional podrá administrar excedentes de liquidez de entidades estatales de cualquier orden a través de depósitos en administración, de conformidad con la reglamentación que expida el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

PARÁGRAFO 3o. Lo establecido en el inciso segundo de la presente disposición aplicará de manera especial para los recursos del Fondo de Reserva para la Estabilización de la Cartera Hipotecaria (FRECH) de que tratan los artículos 48 y 49 de la Ley 546 de 1999 y el artículo 88 de la Ley 1151 de 2017, así como para los recursos del Subsidio de Vivienda de Interés Social Rural (SVISR) depositados por el Banco Agrario, de conformidad con lo establecido en el Capítulo 1 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1071 de 2015 y sus normas modificatorias” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“Artículo 2.8.1.9.8. Rendimientos Financieros. Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben ser consignados en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional en el mes siguiente de su recaudo. Se exceptúan los rendimientos financieros generados con aportes destinados a la seguridad social” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y en virtud de lo establecido el inciso tercero del artículo 149 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 36 de la Ley 1955 de 2019, los rendimientos financieros que generen los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación deben ser reintegrados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPN), salvo en los casos en los cuales la ley haya especificado lo contrario.

Por lo anterior, y dado que en el articulado de la Ley 2199 de 2022 no se especifica que los rendimientos financieros de los recursos aportados por la Nación hagan parte de los

recursos propios de la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca, implica que los rendimientos financieros se deben reintegrar a la DGCPTN, por ello, en el momento en que se generen los rendimientos la Región registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando se efectúe el giro de los rendimientos a la DGCPTN, de acuerdo con lo indicado en el artículo 2.8.1.9.8. del Decreto 1068 de 2015, la Región debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20241100011831 DEL 05-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Indicadores para analizar e interpretar la realidad financiera de la entidad. Posibilidad de que los libros de contabilidad se conserven impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar.

Doctora
 LEONOR OSORIO MAYORGA
 Profesional Especializado
 Oficina de Control Interno
 Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010014462 del 12 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a la Evaluación del Control Interno Contable y atendiendo las precisiones realizadas al informe, de manera respetuosa me permito solicitar de su concepto a:

Recomendación en el informe por parte de la Oficina de Control Interno del INMLCF

Establecer indicadores pertinentes al proceso contable para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad.

Respuesta:

Para las Entidades de Gobierno establecidas en el marco normativo fijado por la Resolución 533 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, no se definen indicadores financieros desde lo contable para evaluar la salud financiera, la capacidad de desarrollo o detectar a tiempo problemas de financiamiento, pues existen varias razones:

1- El Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses es una entidad que devenga sus ingresos del Presupuesto General de la Nación y los recursos que ingresan están amparados desde la Ley de Presupuesto, no desde el mercado.

2- Por ser una entidad de servicios y su mayor gasto es la nómina, no es procedente destinar esos recursos a fortalecer el capital fiscal de la entidad.

3- Por ser una entidad del Presupuesto Público Nacional, es el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el que garantiza el pago de sus acreencias y no es necesario ni permitido "buscar" fuentes de financiación y/o apalancamiento que lleven a mantener una estructura financiera convencional equiparada con el sector privado, es decir, fijar un nivel de equilibrio financiero entre sus activos, sus acreencias y el patrimonio.

4-El Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses es una entidad pública que no genera rentabilidad financiera.

5- Los recursos financieros se deben medir desde la ejecución presupuestal, que es la que permite hacer seguimiento a los presupuestos asignados y su "inversión"

6- Los indicadores de rotación de cuentas por cobrar o inventarios, no son indicadores de la salud financiera de la entidad, pues su recuperación (cuentas por cobrar) están destinados a ser reintegrados a la Dirección del Tesoro Nacional. Por su parte, la rotación de inventarios no está definida como la oportunidad de volver dinero en efectivo a los inventarios disponibles.

No quiere decir lo anterior, que estos indicadores no sean necesarios, solo que tales indicadores miden es la gestión de las Oficinas de Personal (incapacidades) y Jurídica (sanciones e incapacidades), pasando del concepto de indicadores financieros a indicadores de gestión.

Todo lo expuesto indica que a la estructura contable de la entidad no le aplican indicadores de liquidez, endeudamiento, rentabilidad o eficiencia financiera.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que uno de los puntos de la evaluación que nos atañe, es:

1.2.3.1.8	26. SE UTILIZA UN SISTEMA DE INDICADORES PARA ANALIZAR E INTERPRETAR LA REALIDAD FINANCIERA DE LA ENTIDAD?
1.2.3.1.9	26.1. LOS INDICADORES SE AJUSTAN A LAS NECESIDADES DE LA ENTIDAD Y DEL PROCESO CONTABLE?
1.2.3.1.10	26.2. SE VERIFICA LA FIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN UTILIZADA COMO INSUMO PARA LA ELABORACIÓN DEL INDICADOR?

1. ¿Cómo se sustenta o bajo que marco normativo se fundamenta que a la entidad no le aplican indicadores de liquidez, endeudamiento, rentabilidad o eficiencia financiera para interpretar la realidad financiera de la entidad?

Siguiendo la línea en los puntos establecidos en la mencionada evaluación:

1.2.1.3.1019. LOS LIBROS DE CONTABILIDAD SE ENCUENTRAN DEBIDAMENTE SOPORTADOS EN COMPROBANTES DE CONTABILIDAD?
1.2.1.3.1119.1. LA INFORMACIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD COINCIDE CON LA REGISTRADA EN LOS COMPROBANTES DE CONTABILIDAD?
1.2.1.3.1219.2. EN CASO DE HABER DIFERENCIAS ENTRE LOS REGISTROS EN LOS LIBROS Y LOS COMPROBANTES DE CONTABILIDAD, ¿SE REALIZAN LAS CONCILIACIONES Y AJUSTES NECESARIOS?

Se pregunta,

2. ¿Es de obligatoriedad que la entidad tenga los libros de contabilidad impresos?”.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“3. SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

3.5. Alcance del Sistema Nacional de Contabilidad Pública

65. Las entidades contables públicas, a través del SNCP, deben satisfacer las necesidades de información de los usuarios que se identifiquen en los marcos normativos que estas deben aplicar. Los usuarios de la información contable, así como las necesidades de información, varían dependiendo de a) las características propias de cada entidad contable pública, originadas por el entorno jurídico, económico y social en el que se desempeña y por las actividades que desarrolla; b) los hechos financieros, económicos, sociales o ambientales que pretende representarse en los estados, informes y reportes contables; y c) la percepción de los distintos actores de la sociedad en relación con las actividades de la entidad que afectan sus intereses.

66. Los estados, informes y reportes contables producidos por el SNCP deben proporcionar información (financiera y no financiera) acerca de los hechos financieros, económicos, sociales o ambientales relacionados con las distintas entidades contables públicas. Esto proporcionará a los usuarios identificados en los distintos marcos normativos información útil que servirá como dato de entrada para la evaluación de temas tales como:

- a) la situación financiera, el rendimiento financiero o el resultado de la gestión en el caso de las entidades en liquidación, y los flujos de efectivo de la entidad; b) la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad;
- c) la medida en que la gerencia ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad;
- d) la economía, eficiencia y efectividad de la entidad en el logro de sus objetivos de prestación de servicios;
- e) el cumplimiento con los presupuestos aprobados y otra normativa que regule las operaciones de la entidad;
- f) las actividades y logros de prestación de servicios durante el periodo;
- g) los fines, objetivos y metas estratégicas a corto, mediano y largo plazo, que orientan la estructura, funcionamiento y gestión de la entidad;
- h) el grado de avance de los objetivos y metas trazadas por la entidad, así como el nivel de cumplimiento de las funciones de cometido estatal;
- i) los elementos relativos a los procesos productivos de bienes y servicios necesarios para obtener el valor agregado creado por la entidad;
- j) el costo ambiental y social de las actividades realizadas por la entidad; y
- k) las medidas implementadas por la entidad para preservar la riqueza económica, social, cultural, histórica y ambiental”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...)

- c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.3.1. Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable

A continuación, se relacionan algunas de las acciones de control que se deberán realizar:

(...)

REVELACIÓN	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	(...) <u>36. Establecer indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad.</u>
------------	-------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

(...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión, de la siguiente forma:

4.1. Valoración cuantitativa

(...)

Esta valoración se realiza mediante la formulación de preguntas relacionadas con criterios de control que deben ser calificadas conforme a la información y la evidencia documental obtenida.

El cuestionario se estructura de la siguiente manera: se plantean treinta y dos (32) criterios de control. Cada criterio de control se evaluará a través de una pregunta que verificará su existencia y, seguidamente, se enunciarán una o más preguntas derivadas del criterio que evaluarán su efectividad. Las opciones de calificación que se podrán seleccionar para todas las preguntas serán "SÍ", "PARCIALMENTE" y "NO"..." (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

"5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

(...)

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1

Las entidades públicas desarrollan funciones de cometido estatal, por lo que están llamadas a la gestión eficiente de los recursos públicos y velar por el patrimonio público, por lo cual, dichas entidades tienen el deber de realizar la rendición de cuentas, en tanto su responsabilidad política, legal y administrativa está orientada a la consecución de los fines del Estado.

Teniendo en cuenta lo anterior, los estados, informes y reportes contables producidos por todas las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, deben proporcionar información (financiera y no financiera) acerca de sus hechos financieros, económicos, sociales o ambientales, lo cual proporcionará información útil a los usuarios, respecto de, entre otras, la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad, el cumplimiento de su responsabilidad de gestionar y salvaguardar sus recursos, el grado de avance de los objetivos y metas trazadas por la entidad, así como el nivel de cumplimiento de las funciones de cometido estatal.

Lo anterior se articula en el marco del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, en tanto este señala como objetivo del control interno contable comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de las entidades.

Sobre el particular es preciso señalar que los referidos indicadores de gestión y resultados se deben ajustar a las necesidades de cada una de las entidades y a su respectivo proceso contable, máxime tratándose de aquellas entidades contables públicas catalogadas como entidades de gobierno, ya que su misión no se encamina a la rentabilidad o lucro, sino al cumplimiento de los fines del Estado.

Así las cosas, la entidad deberá evaluar qué tipo de indicadores de gestión y resultados deben ser adoptados por la misma, conforme a su naturaleza y características concretas. Por lo cual, tratándose de los indicadores referidos en la consulta, esto es, los de liquidez, endeudamiento, rentabilidad o eficiencia financiera, la entidad no tendrá que adoptarlos si no se ajustan a su naturaleza, realidad económica y a sus características concretas.

Ahora bien, lo anterior no es óbice para que la entidad adopte otro tipo de indicadores que sí se ajusten a su naturaleza y actividades, dado que dicha omisión se verá reflejada en la respectiva Evaluación del Control Interno Contable.

Pregunta 2

De conformidad con lo señalado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Por lo anterior, la CGN no estableció la obligación de que los libros de contabilidad se conserven impresos, por lo que pueden conservarse impresos o en medios magnéticos siempre y cuando se cumpla con los requisitos señalados.

CONCEPTO No. 20241100013161 DEL 19-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro contable de los intereses moratorios por el pago extemporáneo de aportes a seguridad social y parafiscales.

Doctora
 LEIDY DAYANA MORALES ROMERO
 Profesional Especializado
 Contraloría Distrital de Bogotá
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010013582 del 07 de marzo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo a la revisión de la respuesta 1 al concepto No. 20231100024591 del 22-08-2023 y a requerimiento del Ministerio de Educación y el ICBF respecto a planillas de seguridad social y aportes pagadas con intereses de mora, y a servicios públicos que también se pagan con intereses de mora y sobre el particular de la Entidad cordialmente se solicita lo siguiente:

1. Con base en lo indicado en la respuesta 1 del concepto

‘En atención a que la entidad realizó el pago de intereses de mora por no haber pagado la seguridad social y parafiscales en los términos establecidos en la normativa que regula el particular, debe reconocer la cuenta por pagar y el gasto respectivo que representen dichos intereses de mora mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR’

Y de acuerdo al catálogo de cuentas y a las reglas de eliminación se observa que existe la cuenta 580439-Otros intereses de mora, se quiere verificar si ¿la cuenta del gasto que corresponde a la respuesta sería la 580439-Otros intereses de mora o la indicada en la respuesta 589090-Otros gastos diversos?

2. En el caso que la Entidad no haya pagado los intereses de mora de su dinero en bancos o presupuesto debido a que estos intereses son asumidos por el tercero responsable de que estos intereses de mora se hayan generado por la demora en el pago de algún servicio público o planilla de aportes a seguridad social y parafiscales, que generalmente y en su mayoría se efectúa su consignación previo al pago por política:

1. ¿el registro del gasto DB contra la cuenta por pagar CR mencionado en dicho concepto se debería efectuar por parte de la Entidad que paga el servicio público o planilla de seguridad social y aportes parafiscales aún si no se ha usado dinero de la Entidad?

2. Y por otra parte ¿registrar una cuenta por cobrar 138435 Otros intereses de mora DB contra un ingreso Otros intereses de mora CR?,

3. o ¿sería una cuenta transitoria 138435-Intereses de mora DB y 249044-Otros intereses de mora CR que se cancelarían con el recaudo y giro, toda vez que la Entidad no está asumiendo el pago y por lo tanto el gasto, y es intermediaria en el recaudo y pago de esos intereses de mora?".

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 5804-FINANCIEROS de la siguiente manera: "Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros" (Subrayado fuera de texto).

El mismo CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS de la siguiente manera: "Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

En la cuenta 5804-FINANCIEROS se registran los gastos en los que la entidad incurre por operaciones financieras, gestión de activos y pasivos financieros, y el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de pasivos no financieros. Por lo cual, no se deben registrar

en ella los intereses de mora por el pago extemporáneo de la seguridad social de los empleados.

En consecuencia, se ratifica el uso de la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS para registrar los intereses de mora señalados.

Pregunta 2:

En el caso de que la entidad realice el pago de los intereses de mora con los recursos que el tercero responsable del pago extemporáneo debe consignar previamente a la entidad; se reconocerá el derecho de cobro de estos intereses moratorios mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, esto cuando la entidad tenga el derecho al cobro de esos recursos, en virtud de lo establecido entre la entidad y el tercero responsable.

Posteriormente, cuando el tercero responsable realice la consignación se debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por otra parte, la entidad en calidad de responsable del pago de los intereses de mora registrará dicha obligación mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cuando la entidad realice el pago de los intereses de mora debitará la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

CONCEPTO No. 20241100017801 DEL 28-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública Marco conceptual Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento de sobrantes de papelería en el almacén.

Doctora
MÓNICA MORALES RONCANCIO
 Contadora
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° N°20241100019992 del 11 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“SOLICITUD CONSULTA CONTABLE

tratamiento contable NIIF-NICSP de sobrantes de activos de consumo?”.

Adicionalmente, mediante llamada telefónica del 18 de abril de 2024 la doctora Mónica Morales Roncancio indica que se trata de la Agencia Logística de las Fuerzas Militares y que los activos de consumo a que se refiere son del inventario del almacén como papelería en donde Control Interno les hizo una revisión y sobraron 2 cajas de papel.

CONSIDERACIONES

Al respecto, es pertinente considerar que el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado mediante la Resolución 456 de 2017, indica:

“5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

113. Este Marco Normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran entidades en marcha y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

114. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes” (subrayado fuera de texto).

Por su parte el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

(...)

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Inventarios de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones Actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señala:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos,

a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante aclarar que en desarrollo del proyecto de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, mediante la cual incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno al Régimen de Contabilidad Pública (RCP). Al respecto se precisa que este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP.

En este sentido, la respuesta a su consulta se dará en el contexto del referido Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el cual debe aplicar la Agencia Logística de las Fuerzas Militares para efectos contables.

También, es necesario precisar que la regulación contable pública no incluye una definición de activo de consumo; no obstante, el reconocimiento de los hechos económicos en las entidades públicas deberá atender a la definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual y a los criterios de reconocimiento de las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el Marco Conceptual establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad, para que esta sea útil.

El Marco Conceptual, también define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En consecuencia, el reconocimiento de un bien como activo en la información financiera, deberá atender a i) la definición de activo del Marco Conceptual y ii) lo señalado en el manual de políticas contables de la entidad sobre la relevancia o materialidad para el reconocimiento de los activos. Seguidamente, la entidad determinará la clasificación o tipo de activo, es decir, si es un bien de propiedades, planta y equipo, inventarios, bien de uso público, etc., según el bien y el propósito para el cual la entidad lo adquiere, a fin de definir si el bien cumple con dicha definición.

Ahora bien, si el bien cumple la definición de activo y con la materialidad definida por la entidad para el reconocimiento, se deberá establecer a qué tipo de activo corresponde. En el caso de los inventarios, la Norma define que estos son aquellos activos que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, que se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes que serán vendidos a precios de mercado o de no mercado o distribuidos en forma gratuita, o aquellos que se tengan la intención de consumirse en la prestación de servicios que generan ingresos de transacciones con contraprestación.

De acuerdo con lo señalado, las dos cajas de papel que menciona en su consulta, las cuales son para uso de la entidad, no cumplen con la definición de activo ni de inventarios. Por ello, la adquisición de estos elementos debe reconocerse como gastos del periodo. Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que deba realizar la entidad sobre los mismos.

CONCEPTO No. 20241100018111 DEL 28-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reclasificación del saldo de utilidades o pérdidas de ejercicios anteriores en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Doctora
 EVENIDE BLANDÓN VÉLEZ
 Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100020772 del 15 de abril de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Si la cuenta 3105 capital fiscal tiene saldo de excedentes o pérdidas de ejercicios anteriores, cuál es mecanismo para reclasificar esta cuenta a resultados de ejercicios anteriores”

CONSIDERACIONES

El Instructivo 003 de 2017, sobre las instrucciones con el cambio del periodo contable 2017-2018, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, señalaba:

“3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2018

Al inicio del periodo contable del año 2018, y antes de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, las entidades de gobierno realizarán las siguientes reclasificaciones:

a) Los saldos de la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio o 311002-Déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe las siguientes cuentas así:

3105-CAPITAL FISCAL: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”. Además, establece que se debita con “1-El valor del capital que se disminuye producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones” y se acredita con “1- El valor de los recursos asignados para la creación de la entidad. 2- El valor del capital que se aumenta producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones. 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad” (Subrayado fuera del texto).

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”. Además, establece que se acredita entre otras situaciones cuando se reconoce “1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución. 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes” y se debita entre otras situaciones cuando se reconoce “1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción. 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, si los valores de la utilidad o pérdida de ejercicios anteriores que se encuentran registrados en la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, corresponden a valores reclasificados a esta cuenta hasta el 31 de diciembre del año 2017, en cumplimiento de lo señalado en el literal a) del numeral 3 del Instructivo 003 de 2017 emitido por la CGN, estos valores se deberán mantener en dicha cuenta.

Ahora bien, si los valores de la utilidad o pérdida de ejercicios anteriores que se encuentran registrados en la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, corresponden a resultados de ejercicios del año 2018 y periodos posteriores, la entidad deberá reclasificarlos a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por cuanto corresponde un error su registro en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, de conformidad con el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este sentido, la entidad aplicará lo establecido en el

numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100021081 DEL 19-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Situaciones especiales respecto a la forma de organización del proceso contable de las entidades territoriales

Doctora
 DIANA CAROLINA PÁEZ SILVA
 Contadora Pública
 Concejo Municipal de Chía
 Chía, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025352 del 10 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública y la Doctrina contable del MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO, aplicables a los Concejos Municipales, ¿Con qué periodicidad deben publicar los estados financieros los concejos Municipales?

(...)

Es de aclarar, que para el caso del Concejo Municipal de Chía, es la ALCALDÍA MUNICIPAL DE CHIA quien es la entidad responsable de Agregar la información contable del Concejo Municipal de Chía, y la responsable de reportar ante el CHIP de manera trimestral la Información Contable Pública, así como de publicarla.

Por tanto, el Concejo Municipal es una unidad contable de la Alcaldía Municipal, por lo que suponemos que nuestra obligación de preparar y presentar los Estados Financieros es únicamente en el corte Anual y en los casos del control social (Ley 489 de 1998).

Así pues, me permito solicitar su concepto sobre si ¿el Concejo Municipal de Chía tiene la obligación de Publicar los Estados Financieros en periodos diferentes al corte Anual (Diciembre), teniendo en cuenta que no reporta al CHIP y no es el responsable de agregar y consolidar la información contable?”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1e de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, de conformidad con los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, solicitará, a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice la modificación a la clasificación, si a ello hubiere lugar. Esta solicitud se podrá realizar hasta el 31 de diciembre de 2015” (Subrayado fuera de texto).

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría

General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), actualizado por las Resoluciones 193 y 194 de 2020, establece:

“4. AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL REPORTE A LA CGN

Las alcaldías y las gobernaciones agregarán la información contable de los concejos y personerías municipales y distritales, asambleas departamentales, Instituciones educativas o Fondos de servicios educativos, según corresponda, en el reporte de la información de la Categoría Información contable pública – Convergencia, con independencia de si, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, están obligados a presentar estados financieros de propósito general de forma individual. Para efectuar el proceso de agregación, las entidades involucradas adoptarán, en forma consensuada los procedimientos administrativos necesarios para llevar a cabo el proceso de agregación, y reportarla en las fechas definidas por la CGN. La agregación es el proceso mediante el cual se suman aritméticamente los saldos y movimientos contables de una entidad (agregadora) con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad (agregada), con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad para efectos de reporte a la CGN y demás usuarios que lo requieran” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

(...)

3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para

preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a abordar el asunto objeto de consulta es necesario precisar que el Concejo Municipal de Chía y el Municipio de Chía, no aplican el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; sino que deben aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dado que dichas entidades están bajo el ámbito de aplicación de dicho marco normativo conforme a lo señalado en el artículo 2º de la Resolución 533 de 2015.

Hecha esta precisión, se tiene que el numeral 3.3. de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que en aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes; y se establece que, en este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará a sus estados financieros.

Conforme a la situación especial señalada en el párrafo anterior, en caso de que el municipio no lleve de forma centralizada la contabilidad del concejo, el Concejo de Chía, en su calidad de entidad contable pública independiente del municipio, deberá llevar su propia contabilidad y preparar su juego completo de estados financieros, con independencia de que posteriormente sea el municipio el que agregue su información, conforme a lo dispuesto en numeral 4 del Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Ahora bien, en caso de que previamente haya habido consenso entre el municipio de Chía y el Concejo de Chía para que el municipio lleve de forma centralizada la contabilidad de dicho concejo, se deberá establecer si es factible o no separar la información financiera de dicho organismo para preparar y presentar sus estados financieros independientes.

En este sentido, si es viable separar la información financiera del concejo municipal, el municipio de Chía como entidad en cuyo sistema de información se contabiliza la información del concejo deberá preparar el juego completo de los estados financieros del Concejo de Chía de forma independiente; y en caso contrario, esto es, en caso de que no sea viable separar la información financiera del concejo municipal, el municipio de Chía deberá integrar directamente la información del Concejo de Chía a sus estados financieros, por lo que este no tendrá estados financieros independientes al municipio.

CONCEPTO No. 20241100022031 DEL 25-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Revelación en cuentas de orden acreedoras de bienes recibidos en comodato sin transferencia del control

Doctor
 JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador Financiero
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010028432 del 28 de mayo de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con el concepto 20241100010511 mediante el cual, se dio respuesta a nuestra entidad referente al tratamiento contable de los activos recibidos en comodato a título gratuito sin transferencia de control se presentan las siguientes inquietudes:

1. De acuerdo con el concepto anteriormente mencionado, aparte de revelar en las notas a los estados financieros ¿es posible o permisible de acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno reconocer en cuentas de orden acreedoras los activos recibidos en comodato a título gratuito sin transferencia de control en la entidad comodataria? En caso afirmativo, cual es el tratamiento contable por aplicar.
2. De acuerdo con la respuesta del punto 1, ¿los bienes recibidos en comodato pueden clasificarse en las cuentas contables 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA y en la 991502-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA?”

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe el grupo 93 y las cuentas 9390 y 9915 de la siguiente manera:

93-ACREEDORAS DE CONTROL: "En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones".

9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL: "Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente".

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB): "Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 Acreedoras de control".

La CGN emitió el Concepto con radicado CGN N° 20241100010511, del 18 de marzo de 2024, dirigido a José David Reyes Rodríguez, Coordinador Financiero de la Agencia Logística de las Fuerzas Militares, en el cual se señala en sus conclusiones el tratamiento contable para la revelación de bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato cuando no existe transferencia del control, así:

"Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando la entidad comodataria reciba bienes sin transferencia del control, deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Así las cosas, para efectos de control, la entidad comodataria podrá registrar el hecho económico en cuentas de orden acreedoras, para lo cual acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por último, los bienes recibidos en comodato sin transferencia del control no se revelarán en la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, por cuanto son bienes que la entidad recibe para hacer uso de ellos a título gratuito y no para custodiarlos.

CONCEPTO No. 2024110025561 DEL 05-08-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Operaciones recíprocas con el Banco Agrario

Doctora
 OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Contadora
 Colpensiones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010034112 del 27 de junio de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación solicita indicar las instrucciones que permitan aclarar la partida conciliatoria que tiene Colpensiones con el Banco Agrario con corte 31 de marzo de 2024 por valor de \$15.442.750.000 por concepto de Certificado de Depósito a Término, adquirido con recursos administrados a través de un encargo fiduciario con Fiduprevisora.

CONSIDERACIONES

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece:

“1.1.1.1. Fiducia de inversión con destinación específica

La fiducia de inversión con destinación específica tiene como propósito la inversión o colocación de sumas de dinero con la finalidad de generar rentabilidad, de acuerdo con las instrucciones impartidas por la entidad que controla los recursos.

Con la entrega de los recursos en efectivo, la entidad debitará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario - Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la sociedad fiduciaria informe sobre la conformación del portafolio, la entidad debitará la subcuenta que identifique los títulos adquiridos de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario - Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos". (subrayado fuera de texto)

Revisada la base de datos de CHIP, Colpensiones reportó en el formato de Operaciones recíprocas-convergencia, con corte 31 de marzo de 2024, la siguiente información:

923272105 - Administradora Colombiana de Pensiones
ENTIDADES DE GOBIERNO
01-01-2024 al 31-03-2024
INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA
CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
ENVÍO NÚMERO 4480649
FECHA RECEPCIÓN 2024-04-26 11:34:16

CODIGO	NOMBRE	ENTIDAD RECÍPROCA	VALOR CORRIENTE(Pesos)
1.2.21.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)	069600000 - BANCO AGRARIO DE COLOMBIA	15.442.750.000,00

https://www.chip.gov.co/schip_rt/index.jsf

Revisada la base de datos de CHIP, el Banco Agrario de Colombia no reportó en el formato de Operaciones recíprocas-convergencia, con corte 31 de marzo de 2024, operación recíproca del pasivo por certificado de depósito a término con Colpensiones.

Ahora bien, de acuerdo con las reglas de eliminación, con corte 31 de marzo de 2024, se encuentra que:

CONTADURIA GENERAL DE LA NACIÓN
SUBCONTADURIA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
REGLAS DE ELIMINACIÓN
MARZO DE 2024

	Código	Descripción	Cuentas Destino	
			Código	Descripción
2 Certificados de depósito a término (CDT)	1.1.33.01	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO DE AHORRO A TÉRMINO	2.1.10.03	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)
	1.2.11.40	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)	2.1.10.08	CERTIFICADOS DE AHORRO DE VALOR CONSTANTE
	1.2.21.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		
	1.2.22.09	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		
	1.2.23.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		

<https://www.contaduria.gov.co/reglas-de-eliminacion>

CONCLUSIÓN

Con base en normativa expuesta y en atención a su solicitud, le indicamos que Colpensiones, como consecuencia de la aplicación del numeral 1.1.1.1. Fiducia de inversión con destinación específica del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, debe continuar reportando la operación recíproca por la inversión adquirida con recursos administrados a través de un encargo fiduciario con el Banco Agrario de Colombia. Por su parte, el Banco Agrario de Colombia debe reportar la operación recíproca por la obligación que tiene con Colpensiones, en atención a la regla de eliminación definida por la CGN para el proceso de consolidación de los estados financieros consolidados del sector público. Lo anterior, con independencia que dicha operación se haya realizado a través de una entidad fiduciaria.

Por lo anterior, Colpensiones y el Banco Agrario de Colombia deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20241100030971 DEL 16-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública. Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable. Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable. Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).
	SUBTEMA	Organización y ejecución del proceso contable para la preparación y presentación de estados financieros

Señores
 CONCEJO DE MANIZALES
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100040992 del 08 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por ser el concejo de Manizales una corporación político administrativa que carece de personería jurídica lo cual conlleva a que no pueda actuar en nombre propio, pregunto ¿Debe el concejo de Manizales suscribir, certificar y exhibir sus propios Estados Financieros de manera independiente, o es suficiente con la consolidación que de los mismos realice la administración municipal central?

De ser positiva la respuesta la entidad deberá contar con un contador publico que suscriba dichos estados financieros o puede suscribirlos el profesional de otras áreas relacionadas encargado del área de contabilidad y presupuesto?”.

En la información reportada a la Contaduría general de la Nación mediante el sistema CHIP por parte del Municipio de Manizales, con corte de presentación al 31 de diciembre de 2023, se expresa que:

“Los Estados Financieros de la Alcaldía de Manizales son presentados agregados con la información contable del Concejo Municipal, la Personería Municipal y el Fondo de Servicios

Educativos, este último a su vez incorpora los estados contables de 50 Instituciones Educativas.

(...)

La información es suministrada por estas entidades en medio magnético, validada en el sistema chip y agregada una a una con la información del Municipio de Manizales, posterior se realizan los ajustes a los Ingresos y Gastos según las transferencias realizadas por el Municipio y los Ingresos por transferencias recibidas por los entes agregados”.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el

mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), actualizado por las Resoluciones 193 y 194 de 2020, señala:

“4. AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL REPORTE A LA CGN

Las alcaldías y las gobernaciones agregarán la información contable de los concejos y personerías municipales y distritales, asambleas departamentales, Instituciones educativas o Fondos de servicios educativos, según corresponda, en el reporte de la información de la Categoría Información contable pública - Convergencia, con independencia de si, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, están obligados a presentar estados financieros de propósito general de forma individual. Para efectuar el proceso de agregación, las entidades involucradas adoptarán, en forma consensuada los procedimientos administrativos necesarios para llevar a cabo el proceso de agregación, y reportarla en las fechas definidas por la CGN. La agregación es el proceso mediante el cual se suman aritméticamente los saldos y movimientos contables de una entidad (agregadora) con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad (agregada), con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad para efectos de reporte a la CGN y demás usuarios que lo requieran” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“1. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

(...)

3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable señala, en su numeral 3.3, unas situaciones especiales respecto a las formas de organización y ejecución del proceso contable, que consisten en que las entidades territoriales pueden llevar de forma centralizada la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes.

De lo anterior se desprende que, en caso de que haya consenso entre las entidades territoriales, los concejos, personerías municipales o las asambleas departamentales, la única entidad contable pública, esto es, quien debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación, será la entidad territorial, por cuanto llevará de forma centralizada la contabilidad de las otras entidades referidas.

Por otro lado, si las entidades referidas no se acogen a la situación especial definida en el numeral 3.3., es decir, si no existe un consenso previo entre la entidad territorial y las asambleas departamentales, o concejos y personerías municipales para que la entidad territorial lleve de forma centralizada la contabilidad, cada entidad será una entidad contable pública y, por lo mismo, deberá desarrollar su proceso contable de forma independiente y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida la CGN.

Lo anterior, con independencia de que posteriormente sea la entidad territorial la que agregue la información financiera de los concejos o personerías municipales o de las asambleas departamentales, según corresponda, conforme a lo dispuesto en numeral 4 del Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Así las cosas, si el Concejo de Manizales y el Municipio de Manizales previamente y de común acuerdo se acogieron a la situación señalada en el numeral 3.3. de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la contabilidad se llevará de forma centralizada por el municipio de Manizales y será este municipio quien desarrollará el proceso contable.

En caso de que el Concejo de Manizales y el Municipio de Manizales no se hayan acogido a la situación especial señalada, el Concejo de Manizales será una entidad contable pública diferente del Municipio y deberá desarrollar su proceso contable de forma independiente, aunque posteriormente sea el Municipio de Manizales quien agregue su información financiera para efectos de reporte a la CGN.

CONCEPTO No. 20241100032311 DEL 30-09-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios en la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA

Doctora
 ANA MILENA MUÑOZ HOYOS
 Sucre, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100044972 del 3 de septiembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta pregunta que:

¿Para el caso de una Alcaldía, se debe discriminar el IVA pagado?, en el Catálogo General de Cuentas (CGC) no se evidencia la subcuenta y cuenta a utilizar y dichos pagos se están reconociendo como gasto.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Además, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA, así:

2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA: “Representa el valor generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor descontable por la adquisición de bienes o servicios gravados, de acuerdo con las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la entidad, producto de las diferentes transacciones realizadas” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el reconocimiento del IVA pagado como IVA descontable o como mayor valor del gasto, está sujeto al cumplimiento de las normas tributarias vigentes. En este sentido, es pertinente manifestar que la CGN no es competente para determinar si una entidad es o no responsable del Impuesto al Valor Agregado – IVA, por cuanto ello no es objeto de su regulación normativa.

Ahora bien, si en cumplimiento de la regulación tributaria vigente, la entidad está en la obligación de reconocer el IVA pagado en operaciones gravadas como IVA descontable, deberá discriminarlo en el registro contable del hecho económico que lo origina, debitando la subcuenta 244505-Compra de bienes (Db) o la subcuenta 244506-Compra de servicios (Db) de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA.

CONCEPTO No. 20241100033161 DEL 09-10-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento del saldo a favor generado en la declaración de IVA

Doctora
 ADRIANA MARITZA ÁVILA GUZMÁN
 Asesor con Funciones de Contador
 Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010044452 del 30 de agosto de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que:

Se requiere concepto con el propósito de realizar de forma adecuada los registros contables frente al cierre de IVA bimestral cuando se presenta un saldo a favor, con la siguiente información:

El Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores realiza el análisis y depuración de la declaración de IVA, de la siguiente manera: el IVA descontable que se encuentra en el débito ya sea en la subcuenta 244505-Compra de bienes (Db) o 244506 Compra de servicios (Db) de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA, se traslada a la subcuenta 190705-Saldo a favor de impuesto a las ventas de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

Teniendo en cuenta lo anterior, la entidad pregunta:

¿Esta reclasificación en el SIIF, debe realizarse con la fecha en la que se presenta el impuesto de acuerdo con el calendario establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN?, ¿o a la fecha del cierre contable de la vigencia?

Lo anterior debido a que el Fondo Rotatorio para el VI bimestre de 2023 (noviembre-diciembre 2023), efectuó la reclasificación del saldo a favor en el SIIF NACION con fecha 10 de enero de 2024, que era la fecha de presentación del impuesto según lo estipulado

por la DIAN, y de acuerdo con la Auditoría Financiera efectuada por la Contraloría General de la República para la vigencia 2023, indicaron que esta reclasificación debe efectuarse al cierre de la vigencia, es decir 31 de diciembre de 2023.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe las cuentas 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES y 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA, de la siguiente manera:

1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES así: “Representa el valor de los recursos a favor de la entidad por concepto de retenciones, anticipos de impuestos y descuentos de IVA en el impuesto de renta, así como los saldos a favor, originados en liquidaciones de declaraciones tributarias y contribuciones, que serán solicitados como devolución o compensación en liquidaciones futuras”. Además, establece que se debita entre otras situaciones con “2-El valor del saldo a favor calculado en las liquidaciones privadas” (Subrayado fuera del texto).

2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA: “Representa el valor generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor descontable por la adquisición de bienes o servicios gravados, de acuerdo con las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la entidad, producto de las diferentes transacciones realizadas (...)”

CONCLUSIONES

En caso de se genere un saldo a favor por impuestos para la entidad, es decir, un derecho de compensación por impuestos a favor o un derecho de devolución, la entidad reconocerá dicho saldo mediante un débito en la subcuenta 190705-Saldo a favor de impuesto a las ventas de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES, en caso de que corresponda a un saldo a favor en la liquidación del impuesto al valor agregado -IVA, y como contrapartida registrará un crédito y débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA del periodo fiscal respectivo. Este reconocimiento se hará en el momento en que la entidad presente la liquidación de la declaración tributaria, tal como se expone en la dinámica de la cuenta 1907-DERECHOS DE COMPENSACIONES POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

CONCEPTO No. 20241100037351 DEL 15-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Uso de la subcuenta 510119-Bonificaciones

Doctora
 TEOTILA OBREGÓN MORENO
 Profesional especializada contadora
 Contraloría General del Municipio de Santiago de Cali
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010051652 del 09 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría General de Santiago de Cali paga a sus empleados la bonificación especial de servicios, este gasto se debe reconocer en la cuenta 510119 Bonificaciones?”

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS de la siguiente manera: “Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, tales como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, y porcentajes sobre ventas y comisiones, las cuales se pueden pagar en dinero o en especie” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la subcuenta 510119-Bonificaciones de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS se utiliza para registrar el valor de las bonificaciones habituales atribuibles

como remuneración a favor de los empleados, como contraprestación directa por la prestación de sus servicios.

CONCEPTO No. 20241100037501 DEL 18-11-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Revelación en cuentas de orden deudoras para efectos de control de dotación a trabajadores, combustibles y lubricantes

Doctor
JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador Financiero
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100051562 del 8 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad señala:

En atención a la Resolución N° 417 de 2023 y en consecuencia la Resolución N° 086 de 2024 expedidas por la Contaduría General de la Nación, se realizó la eliminación de las cuentas contables 151421-Dotación a trabajadores y 151423-Combustibles y lubricantes, por lo tanto, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares requiere realizar un control administrativo referente a los elementos consumibles que se adquieren y consumen en el desarrollo de su actividad económica, aclarando que se presentan 2 situaciones:

(i) un alto stock de inventarios consumibles proveniente de vigencias anteriores y el cual requiere ser controlado en la medida en que se consume (es de aclarar que el mismo ya fue afectado en la cuenta contable 3109-Resultado de ejercicios anteriores), y

(ii) la compra de elementos consumibles y su consumo (compras que afectaran el gasto en el resultado del periodo)

Teniendo en cuenta lo anterior, ¿es posible para efectos de control utilizar las cuentas de orden deudoras?, en caso afirmativo ¿qué cuentas contables se deben utilizar?

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe el grupo 83 y la cuenta 8390 de la siguiente manera:

83-DEUDORAS DE CONTROL: "En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos" (Subrayado fuera del texto).

8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL: "Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la entidad podrá realizar el control administrativo sobre la dotación a trabajadores, combustibles y lubricantes, debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Ahora bien, en la medida en que dichos elementos sean consumidos, se afectarán las cuentas de control, debitando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, por el valor correspondiente.

No obstante, es preciso señalar que la CGN se encuentra en el proceso de crear una cuenta en cuentas de orden deudoras, con el fin de poder controlar los bienes a los que se refiere su consulta, cuyo proyecto de acto administrativo, se adjunta a este oficio para que se realicen los comentarios a que haya lugar.

CONCEPTO No. 20241100039371 DEL 02-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública Marco conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de un terreno recibido como parte de pago en relación con la tasa del 1% por inversión forzosa de impacto ambiental en fuente hídrica derivada de proyectos con gestión de licencia ambiental

Doctor

FRANKLIN CUBILLOS

Contador

Corporación para el Desarrollo Sostenible del Área de Manejo Especial La Macarena - CORMACARENA

Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010053372 del 18 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Asunto: Consulta sobre registro contable de predios recibidos en donación, sobre los cuales existen limitaciones al control sobre el activo.

(...)

La corporación para el desarrollo sostenible del área de manejo especial la macarena ‘CORMACARENA’ fue objeto en el primer semestre de 2024, de una auditoría financiera sobre los estados financieros con corte a diciembre 31 de 2023, recibiendo por parte de este órgano de control fiscal el siguiente Dictamen.

2. OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

2.1 FUNDAMENTOS DE LA OPINIÓN CON SALVEDADES.

(...)

Del análisis realizado a los saldos presentados por la entidad, se determinaron diferencias en los saldos de contabilidad y los estados financieros emitidos por la entidad a 31 de diciembre de 2023. Estas diferencias se encuentran expresadas como hallazgos en el texto del presente informe y corresponden a:

(...)

CORMACARENA no tiene registrado en su cuenta de activo 1605 Terrenos, ni en la cuenta 3105 Patrimonio fiscal, el predio recibido en calidad de donación de la empresa Hocol SAS como compensación del 1% según el Art 5 Decreto 1900 de 2006.

(...)

2.1. OPINIÓN CON SALVEDADES

(...)

Hallazgo 4. Registro de predio en Propiedades, Planta y equipo

Con escritura 2165 del año 2019 la entidad recibió en calidad de donación de la empresa Hocol S.A. el predio denominado Galicia 2, área de 296 ha., ubicado en el Municipio de Puerto Gaitán, como compensación del 1% (Art. 5 del Decreto 1900 de 2006). En los estados financieros de la vigencia 2023 no reveló dicho predio en los activos no corrientes, sino en cuenta de orden cuenta 8306-BIENES ENTREGADOS EN CUSTODIA. La entidad aclara en notas a los estados financieros, que no tiene la propiedad del bien ya que la empresa constituyó servidumbre de paso en área de 26 m².

Se transcribe a continuación la explicación dada por CORMACARENA en las notas a los Estados Financieros a diciembre de 2023. '8306 - BIENES ENTREGADOS EN CUSTODIA: Representa el valor del predio denominado Galicia 2, identificado con N° Matricula Inmobiliaria 234-6294, cedula catastral N° 00-01-0001-1228-000, según certificado de libertad y tradición y Escritura Publica 2165, ubicado en la vereda Corrobol en jurisdicción del Municipio de Puerto Gaitán (M). El Inmueble hace parte de una donación por la empresa HOCOL S.A., como compensación forestal correspondiente al (1%) y avaluado por valor de (\$2.312.439.480,00). Existe dentro de la escritura 2165 del año 2019 una obligación por parte del donante a Cormacarena a no enajenar, ni constituir en garantía el predio objeto del contrato en ningún momento, dado que ahí esa empresa desarrolla su gestión de perforación exploratoria, entonces concluimos que no existe el control sobre el activo, por lo cual se clasifica en la cuenta de Bienes entregados en custodia.' Aseveración hecha por la contraloría que expresa una afirmación FALSA de lo que se expresa en la Notas a los Estados Financieros de 2023.

(...)

Condición

(...)

Examinada la escritura de donación suscrita entre Hocol S.A. y CORMACARENA en la vigencia 2019, se puede advertir que no se trata de un bien entregado en custodia pues claramente se transfiere el dominio a título de donación de un lote de terreno con extensión de 296 ha., amparados en el Art. 5 del Decreto 1900 de 2006, relacionado con la inversión del 1% de los proyectos cuya ejecución involucre el uso del agua directamente de fuentes naturales.

De igual modo, en la escritura de donación se constituye servidumbre de ocupación de tránsito, en un área de 26 m², la cual debe ser respetada en los términos de la Ley 1274 de 2009, como áreas para servidumbres petroleras, es decir que, sólo en esa área se ejerce el derecho de disposición por parte de Hocol S.A.

Por la naturaleza compensatoria de la calidad de la donación es claro que CORMACARENA no puede enajenar el predio, antes bien, su labor de autoridad ambiental se encamina a la administración, conservación y preservación de las áreas de influencia de nacimiento y recarga de acuíferos, rondas hídricas y demás.

Lo anterior implica que CORMACARENA tiene el dominio pleno del predio, puede adelantar acciones propias de su objeto social, y, por tanto, dicho predio debe revelarse en las cuentas de propiedades, planta y equipo de la entidad. Así las cosas, la cuenta 1605 Terrenos subestimada en cuantía de \$2.312.439.480,00; en contrapartida la cuenta 3105 Capital fiscal, se encuentra subestimada en el mismo valor.

(...)

CONSIDERACIONES FINALES PARA LA CONSULTA

- 1- CORMACARENA recibió mediante una escritura de donación, de la empresa HOCOL, como medida compensatoria una donación de un predio denominado GALIACIA 2 con 286 hectáreas.
- 2- Según análisis satelital, de las 296 Has, solo el 16% una extensión aproximada de 48 Ha tiene zona boscosa, las otras 248 Has son sabanas áridas no susceptibles de reforestación, restauración o inversión que propugne por el mantenimiento y conservación del agua.
- 3- HOCOL no entregó recursos en dinero que se pudieran disponer para realizar inversión ambiental en la zona boscosa.
- 4- El arroyo donde HOCOL toma el agua, no tiene ordenamiento de la cuenca.

- 5- No existe razón aparente para que el 84% del terreno tenga la limitación de no enajenar, ni pignorar, no arrendar etc., etc.
- 6- Si este predio GALICIA 2 se activará influenciaría los indicadores financieros, y el resultado de esos indicadores no obedecerían a la realidad económica de la entidad.
- 7- Finalmente, en el hallazgo retiraron el incumplimiento en la aplicación de las NIIF dándose cuenta que el sector público debe acatar los pronunciamientos de las NICSP”.

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, indica:

“TÍTULO VII

DE LAS RENTAS DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES

ARTÍCULO 42. Tasas Retributivas y Compensatorias. La utilización directa o indirecta de la atmósfera, el agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas, se sujetará al pago de tasas retributivas por las consecuencias nocivas de las actividades expresadas. También podrán fijarse tasas para compensar los gastos de mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales renovables. (...)

(...)

ARTÍCULO 43. Tasas por Utilización de Aguas. La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas.

El sistema y método establecidos por el artículo precedente para la definición de los costos sobre cuya base se calcularán y fijarán las tasas retributivas y compensatorias, se aplicarán al procedimiento de fijación de la tasa de que trata el presente artículo.

PARÁGRAFO 1. Todo proyecto que requiera licencia ambiental y que involucre en su ejecución el uso del agua, tomada directamente de fuentes naturales, bien sea para consumo humano, recreación, riego o cualquier otra actividad, deberá destinar no menos

del 1% del total de la inversión para la recuperación, preservación, conservación y vigilancia de la cuenca hidrográfica que alimenta la respectiva fuente hídrica. El beneficiario de la licencia ambiental deberá invertir estos recursos en las obras y acciones de recuperación, preservación y conservación de la respectiva cuenca hidrográfica, de acuerdo con la reglamentación vigente en la materia.

(...)

ARTICULO 50. De La Licencia Ambiental. Se entiende por Licencia Ambiental la autorización que otorga la autoridad ambiental competente para la ejecución de una obra o actividad, sujeta al cumplimiento por el beneficiario de la licencia de los requisitos que la misma establezca en relación con la prevención, mitigación, corrección, compensación y manejo de los efectos ambientales de la obra o actividad autorizada” (Subrayado fuera del texto).

Además, el Decreto 1076 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, dispone:

“LIBRO 2 - REGLAMENTARIO SECTOR AMBIENTE

(...)

CAPÍTULO 3 - INVERSIÓN FORZOSA DE NO MENOS DEL 1%

SECCIÓN 1

ARTÍCULO 2.2.9.3.1.1. CAMPO DE APLICACIÓN. Todo proyecto que requiera licencia ambiental y que involucre en su ejecución el uso del agua tomada directamente de fuentes naturales para cualquier actividad, deberá destinar no menos del 1% del total de la inversión para la recuperación, conservación, preservación y vigilancia de la cuenca hidrográfica que alimenta la respectiva fuente hídrica, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 43 de la Ley 99 de 1993.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.3.1.5. APROBACIÓN DE LAS LÍNEAS GENERALES DE INVERSIÓN DEL PLAN DE INVERSIÓN FORZOSA DE NO MENOS DEL 1%. El solicitante de la licencia ambiental deberá presentar en el estudio de impacto ambiental, la propuesta de las líneas generales de inversión y el ámbito geográfico de las mismas, para aprobación de la autoridad ambiental, quien se pronunciará en el acto administrativo que otorgue la licencia ambiental.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.3.1.8. APROBACIÓN DEL PLAN DE INVERSIÓN FORZOSA DE NO MENOS DEL 1%. El titular de la licencia ambiental, a los seis (6) meses de finalizadas las actividades de construcción y montaje del proyecto, deberá presentar las acciones específicas de destinación de los recursos en el marco de las líneas generales y ámbito geográfico de la propuesta de plan de inversión forzosa de no menos del 1% aprobadas en el acto administrativo que otorgó la licencia ambiental y, el cual además, deberá ser liquidado de acuerdo a los parámetros de liquidación fijados en el presente capítulo y en el formato que para efecto adopte el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

La autoridad ambiental competente procederá a su aprobación en un término de treinta (30) días hábiles, siguiendo el procedimiento administrativo general de la Ley 1437 de 2011. Este pronunciamiento constituirá el plan de inversión forzosa de no menos del 1% del proyecto, cuya ejecución deberá iniciarse siempre y cuando se haya realizado la captación del recurso hídrico de la fuente natural. Contra el acto administrativo que apruebe o niegue el plan procederán los recursos señalados en la ley.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.3.1.9. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA INVERSIÓN DE NO MENOS DEL 1%. Los recursos de la inversión forzosa de no menos del 1%, de que trata el presente capítulo se destinarán a la protección y recuperación del recurso hídrico, así:

(...)

2. En desarrollo del artículo 174 de la Ley 1753 de 2015 que modifica el artículo 108 de la Ley 99 de 1993, así: en Acciones Complementarias, mediante la adquisición de predios y/o mejoras en áreas o ecosistemas de interés estratégico para la conservación de los recursos naturales, al igual que en áreas protegidas que hagan parte del Sistema Nacional de Áreas Protegidas - SINAP.

(...)

PARÁGRAFO 3. En caso de compra de predios, la titularidad de los mismos podrá ser otorgada a las autoridades ambientales, a Parques Nacionales Naturales de Colombia, a entes municipales o departamentales, a territorios colectivos y a resguardos indígenas, siempre y cuando sean destinados a la recuperación, protección y recuperación de la cuenca". (Subrayado fuera del texto).

Mediante Escritura Pública No.2165 del 18 de septiembre de 2019, expedida en la Notaría sexta (6ª) del Círculo Notarial de Bogotá D.C., y suscrita entre HOCOL S.A. (donante) y Corporación para el Desarrollo sostenible del área de manejo especial La Macarena - CORMACARENA (donataria), se evidencia, entre otros, lo siguiente:

- HOCOL S.A., en cumplimiento del plan de inversión de no menos del 1%, entrega a CORMACARENA la titularidad del predio GALICIA 2, que, aunque lo denomina “donación”, la esencia del hecho económico indica que corresponde al pago establecido en la Ley 99 de 1993 por concepto de Tasas Retributivas y Compensatorias.
- CORMACARENA, acorde con su competencia como autoridad ambiental, revisa, valida y acepta la titularidad del predio GALICIA 2, como compensación del programa de inversión forzosa de no menos del 1%, para la protección y recuperación del recurso hídrico, reconociendo los derechos de ocupación por servidumbre petrolera a favor de HOCOL S.A.
- CORMACARENA, destinará el inmueble a actividades de conservación, recuperación y preservación de la cuenta hidrográfica, las cuales son podrán ejecutarse sobre las áreas de terreno gravadas con servidumbre, y por lo tanto, se obliga a no enajenar, ni constituir en garantía el predio objeto del contrato, dado que este “se erige en el marco de la Licencia ambiental, puesto que el fundo hace parte de los programas de inversión del 1% y compensación forestal de los proyectos Áreas de Producción Ocelote, (...)”.

Respecto a la normativa contable, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado mediante la Resolución 456 de 2017, precisa:

“1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

4. Las entidades que conforman el sector público colombiano desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas, entre otros aspectos, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos, tales como la salud y la educación; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos; el mantenimiento del orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, y el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación, intervención y participación en la actividad económica. En términos generales, la acción estatal busca promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

(...)

5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

113. Este Marco Normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran entidades en marcha y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

114. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

41. Los principios de contabilidad pública que deben observar las entidades para la preparación y presentación de los estados financieros son Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (subrayado fuera del texto).

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 las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único

grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

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 del texto).

CONCLUSIONES

Dado que en su comunicación se hace alusión a que en el sector público se aplican las NICSP en relación con las normas aplicables por CORMACARENA, se precisa que en cumplimiento de sus competencias constitucionales y legales y en ejecución de la estrategia de modernización de la regulación contable pública, la CGN incorporó, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, entre otros, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015).

Este Marco Normativo no corresponde a la adopción de las NICSP para el sector público colombiano, sino que es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

De otra parte, en relación con la determinación de los criterios para reconocer como activo en la situación financiera el terreno GALICIA 2 recibido por CORMACARENA de parte de la empresa HOCOL S.A., se atenderá a la definición de activo del Marco Conceptual, la cual indica que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para determinar el control del activo se evaluará la capacidad que tiene la entidad de usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho

exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Como se evidencia, la sola consideración de no poder enajenar el bien por parte de CORMACARENA, no es razón suficiente para desconocer que se tiene el control del terreno, esto, teniendo presente que la entidad puede beneficiarse de su revalorización en el tiempo, posee su titularidad legal, puede restringir su uso para fines diferentes a la servidumbre petrolera garantizando que se use solo para los fines previstos en la ley, y asume los riesgos significativos.

En lo referente a que el recurso es un hecho resultante de un evento pasado, se refiere a la forma de adquisición del terreno por parte de CORMACARENA, y en este sentido se concluye que la entidad adquiere el terreno como una forma de pago de la tasa de inversión forzosa no menor al 1%, que en cumplimiento de esta obligación, HOCOL S.A. compensa entregando el terreno, y que CORMACARENA aceptó, según lo señalado en la escritura pública No.2165 de 2019.

Ahora bien, respecto a obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, las corporaciones autónomas regionales son entidades administrativas del orden nacional que tienen por objeto la ejecución de las políticas, planes, programas y proyectos sobre medio ambiente y recursos naturales renovables. En este sentido y de acuerdo con lo contemplado en el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, CORMACARENA tiene como función de cometido estatal la preservación del medio ambiente, la recuperación, conservación y vigilancia de las cuencas hidrográficas, entre otras; por lo tanto, el terreno entregado por HOCOL S.A., puede brindar un potencial de servicio asociado a este cometido estatal.

En consecuencia, bajo el principio de esencia sobre forma, CORMACARENA debió atender para el registro del hecho económico la esencia económica del mismo. Por lo tanto, la entidad ha debido reconocer en primera instancia, el valor tasado como inversión forzosa de no menos del 1% como una cuenta por cobrar a HOCOL S.A., en aplicación de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, la cual indica que se reconocerán ingresos por retribuciones, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme.

Para ello, CORMACARENA debió registrar un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS por el valor tasado de la cuenta por cobrar a HOCOL S.A. como resultado de la inversión forzosa de no menos del 1%.

Con el acuerdo pago por parte de HOCOL S.A. a CORMACARENA, esta última debió registrar un débito en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605-TERRENOS, en el entendido que se adquirió con ese fin, y un crédito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, cancelando el derecho de cobro.

Por último, el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que son errores las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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.

Por lo anterior, si la entidad cometió un error al no reconocer el terreno como activo en su información financiera, deberá corregir el error ajustando las partidas correspondientes. Igualmente, deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, efectuará la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma mencionada.

CONCEPTO No. 20241100040491 DEL 10-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del descuento en el recaudo del impuesto predial

Doctora
 SHEILA DÍAZ RAMÍREZ
 Consultante
 Municipio de Maicao
 Maicao, Guajira

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100056212 del 31 de octubre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Consulta de registro contable del recaudo del impuesto predial con descuento”.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 089 de 2024, describe la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) de la siguiente manera: “Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente el CGC mencionado, describe la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES de la siguiente manera: “Representa el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el municipio de Maicao reconocerá el descuento en el recaudo del impuesto predial de la siguiente manera:

- Si corresponde el periodo corriente, se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 419510-Impuesto predial unificado de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS o en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS si la entidad ya había efectuado el recaudo y debe reintegrar los recursos recibidos.
- Si se establece para periodos anteriores, se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 589308-Impuesto predial unificado de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS o en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS si la entidad ya había efectuado el recaudo y debe reintegrar los recursos recibidos.

CONCEPTO No. 20241100041321 DEL 18-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Responsable de la preparación de los estados financieros del Sistema Integrado de Transporte Público – SITP Normativa contable que debe aplicar el Distrito de Bogotá para la preparación y presentación de sus estados financieros

Señora
DANIELA CORREAL RODRÍGUEZ

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010060262 del 25 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿Quién tiene la obligación de elaborar los estados financieros del Sistema Integrado de Transporte Público – SITP?
2. ¿Quién debe presentar los estados financieros del Sistema Integrado de Transporte Público ante las autoridades competentes?
3. ¿Cuál es el organismo o entidad responsable de llevar y mantener los estados financieros del Sistema Integrado de Transporte Público?
4. ¿Qué normativas y procedimientos deben seguirse para la elaboración, presentación y mantenimiento de dichos estados financieros?”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 156 de 2018, por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, establece:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 1º. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales”.

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

70. La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal; y como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

(...)

77. Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados, informes y reportes contables con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación”.

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 las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, la entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma.

2. Los estados financieros individuales son los que presenta la entidad que no posee control, influencia significativa ni control conjunto en una empresa o, que, teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, las mide por el método de participación patrimonial.

3. Por su parte, los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Una entidad económica es una entidad controladora y sus entidades controladas.

4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información presentada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la entidad tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados”(Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, actualizado por la Resolución 064 de 2022, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES

(...)

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores. Este procedimiento también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

Para efectos contables, el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) es el conjunto de operaciones integradas, asociadas a un grupo de activos y pasivos, que tienen como objetivo satisfacer la demanda de transporte en un área urbana, área metropolitana o región, cubriendo un alto volumen de pasajeros y dando respuesta a un porcentaje significativo de necesidades de movilización, mediante modos tradicionales de movilidad, como el transporte terrestre o férreo, o modos alternativos como el cable aéreo.

Hacen parte de los SITMP aquellos que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se han definido como Sistemas Integrados de Transporte Masivo, Sistemas Estratégicos de Transporte Público, Sistemas Integrados de Transporte Público y Sistemas Integrados de Transporte Regional, así como los subsistemas de transporte complementario integrados a estos.

El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

En el caso de que varias entidades territoriales sean responsables de la cofinanciación de los activos del SITMP, así como de garantizar la sostenibilidad del mismo, tal como puede ocurrir en áreas metropolitanas o regiones, cada entidad territorial participante registrará: a) la infraestructura asociada al SITMP, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre los activos, b) los pasivos y gastos originados por actividades relacionadas con el SITMP, de acuerdo con la obligación que asuma, y c) los ingresos, de acuerdo con el derecho que tenga o, para el caso de los recursos de cofinanciación de la Nación, según la proporción de los aportes que cada entidad territorial realice con base en el convenio de cofinanciación.

Este procedimiento contiene los registros contables relacionados con las fuentes de financiación del SITMP; la inversión en activos del SITMP; los recursos entregados por la entidad territorial para la sostenibilidad del SITMP; el recaudo y validación de pasajes; la gestión del SITMP; los ingresos cedidos al ente gestor; y las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Preguntas 1, 2 y 3

De conformidad con lo señalado en el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, una entidad contable pública es una unidad mínima productora de información que debe desarrollar el proceso contable y producir su información financiera con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

En este sentido, las entidades contables públicas involucradas en los hechos económicos relacionados con los Sistemas Integrados de Transporte Masivo de Pasajeros – SITMP corresponden a: i) entes territoriales, ii) entes gestores y iii) entes operadores del sistema. Cada una de estas entidades, como unidades mínimas productoras de información reconocerán en su información financiera los hechos económicos del SITMP en los que participen y que cumplen con la definición de los elementos de los estados financieros para su reconocimiento. Por lo tanto, pueden existir varias entidades contables públicas que en su información financiera tengan reconocidos hechos relacionados con el sistema objeto de consulta.

No obstante, dado que las entidades de gobierno desarrollan y cumplen funciones de cometido estatal relacionadas principalmente con la definición, diseño, observancia, ejecución y administración de políticas públicas, que promuevan el mejoramiento de la calidad de vida de la sociedad en diferentes aspectos propios del contexto colombiano; son las entidades territoriales las principales participantes de los hechos económicos relacionados con los SITMP, por lo que reconocerán los activos relacionados con la infraestructura, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre estos, los pasivos y gastos por las actividades relacionadas de acuerdo con la obligación que asuman; y los ingresos, de acuerdo con el derecho que tengan.

En línea con lo anterior, el Sistema Integrado de Transporte Público SITP, hará parte de la contabilidad de la entidad territorial, en este caso, el Distrito de Bogotá, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del sistema y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del mismo. Así las cosas, en la contabilidad el Distrito de Bogotá se llevará la contabilidad de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros, de tal manera que será esta entidad territorial la responsable de preparar y presentar la información financiera de los hechos económicos en los que

participe relativos al SITP, junto con la información de las demás operaciones y hechos económicos de la entidad.

Es preciso señalar que el SITP, no es una entidad contable pública, entendida como la unidad mínima productora de información; por lo cual, no se preparan ni presentan estados financieros de propósito general del SITP de forma independiente, sino que la información financiera de dicho sistema se presenta en los estados financieros del Distrito de Bogotá.

Pregunta 4

En cumplimiento de sus competencias constitucionales y legales y en ejecución de la estrategia de modernización de la regulación contable pública, la CGN expidió el Régimen de Contabilidad Pública que actualmente se encuentra vigente, el cual está conformado por: a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.

Así las cosas, para efecto de reconocimiento, medición, revelación y presentación de sus hechos económicos, entre ellos los relacionados con el SITP, el Distrito de Bogotá deberá aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con sus respectivos elementos, especialmente el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores; y lo demás elementos del Régimen de Contabilidad Pública que le son aplicables, como la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable, y los Procedimientos Transversales.

Los entes gestores y entes operadores, si corresponden a entidades contables públicas, reconocerán, medirán, revelarán y presentarán los hechos económicos en los que participen de acuerdo con el Marco Normativo que les corresponda.

Dichos elementos, se pueden consultar en la página web de la entidad siguiendo la ruta:

RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Allí encontrará sus elementos, entre ellos el procedimiento contable en mención que puede ser consultado en → Procedimientos Contables → Sistemas Integrados de Transporte Masivo de Pasajeros gestionados a través de entes gestores.

CONCEPTO No. 20241100041331 DEL 18-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente teórico y metodológico Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las licencias digitales entregadas al ciudadano para activar la cédula digital

Doctoras
 SONIA FAJARDO MEDINA
 Directora Financiera
 YAZMÍN ROMERO LOZANO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Registraduría Nacional del Estado Civil (RNEC)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010057522 del 07 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“conceptuar sobre el tratamiento y reconocimiento contable que la Registraduría Nacional del Estado Civil (RNEC) y el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil (FRR), debe realizar bajo el marco normativo para entidades de gobierno en lo relacionado con el de las identidades digitales que adquiere la entidad.
 (...)

La identidad digital en Colombia surge a partir del 30 de noviembre de 2020 día en el que se realizó el lanzamiento de la cédula de seguridad física en policarbonato con tecnología LANSINK y su equivalente digital. Es un documento cuenta con altos estándares de seguridad tanto en el documento físico como el medio digital que se activa en un teléfono inteligente (Smartphone) luego de verificar la identidad a través de autenticación dactilar y facial del titular.

La cédula de seguridad en policarbonato inicio su expedición con el tipo de trámite Duplicado. A partir de septiembre de 2022, se incluyó la preparación del trámite de PRIMERA VEZ.

El documento en policarbonato y digital tiene una vigencia de 10 años a partir de la fecha de preparación (Fecha de expiración), en razón que los mecanismos de seguridad basados en biometría deben ser actualizados para evitar que los cambios morfológicos afecten los procesos de autenticación

(...)

La adquisición se realiza a través de la suscripción de contratos con el Aliado Tecnológico la firma IDEMIA Identity & Security sucursal Colombia, quien realiza la labor de fabricación, exportación y cadena de custodia para entregarlo en la Fábrica de documentos de la sede central de la RNEC.

La Identidad digital o licencias de unidades digitales se adquiere su licenciamiento para aumentar la capacidad de unidades digitales disponibles a ser activadas por el colombiano.

(...)

Han sido adquiridas bajo la modalidad de licencia a perpetuidad asegurando que, si no se utilizan en un plazo determinado continúen disponibles para ser utilizadas por un colombiano. Esta deja de ser perpetua cuando el ciudadano hace uso de ella por primera vez y es activada en un teléfono inteligente (Smartphone).

Dentro del proceso de preparación entrega y activación encontramos principalmente que:

- El proceso de validación, personalización y producción del documento en policarbonato tarda más o menos un mes, luego, es remitido a la oficina de preparación para ser reclamada.
- El proceso de entrega está sujeto al tiempo en que el ciudadano se acerque a reclamarla.
- Luego de ser reclamado el documento cédula digital (Tarjeta en Policarbonato) por el titular (se verifica la identidad a través de biometría dactilar o facial) y se remite un código de activación de la Identidad Digital al correo suministrado por el ciudadano en la preparación del trámite. Por seguridad este tiene un tiempo de validez para ser utilizado por el ciudadano.
- Desde este momento, el ciudadano tiene la potestad de decidir activar su documento digital en su celular inteligente (Smartphone) compatible con la versión autorizado de uso en Android o iOS. NOTA: El proceso de activación de la cédula digital lo podrá realizar hasta antes de la fecha de expiración del documento físico reclamado.

- Luego que el documento digital es activado exitosamente en el Smartphone, queda vinculado al documento físico al DIGITAL (CAR ID), consumiendo en ese momento una licencia de identidad digital que adquirió la RNEC.
- El ciudadano puede desactivar (diferentes motivos, pérdida, cambio del celular) y solicitar un nuevo código para volver a activar su documento haciendo uso de la misma licencia.
- Cuando el ciudadano trámite un nuevo documento en físico y una vez reclamado, la licencia digital anterior perderá su vigencia independientemente del tiempo restante de expiración. Con una nueva cédula de ciudadanía en policarbonato reclamada, se adquiere el uso de una nueva licencia para ser activada cuando el ciudadano tome la decisión.

En segundo lugar y con el fin de dar cumplimiento al Plan de Mejoramiento Institucional (PMI) establecido con la Contraloría General de la República, como resultado de la auditoría financiera a los estados financieros de la RNEC de la vigencia 2023, a continuación se presenta el hallazgo relacionado con la solicitud de concepto en mención:

‘Hallazgo No. 4 Amortización de Intangibles

(...)

La RNEC, en desarrollo de la adición No. 1 y Otrosíes Nos. 1, 2, 3 y 4 al contrato 002 de 2020 y de los Contratos:065 de 2021, 033 de 2022, 072 de 2022 y 079 del 2023 adquirió 5.905.364 licencias para ‘(...) la activación de la identidad digital para la cédula digital, considerada únicamente para aquellos ciudadanos que hayan solicitado y reclamado previamente una primera vez o un duplicado de cédula de ciudadanía en policarbonato (...)’ (subrayas fuera de texto)³⁹; es decir, cada cédula digital se asocia a una identidad digital.

(...)

Así, la capacidad para elaborar y expedir identidades digitales es limitada, la misma disminuye en la medida que se elaboran y entregan cédulas digitales al ciudadano, consumiéndose el potencial de servicio del activo. Sin embargo, la RNEC no ha reconocido contablemente esa disminución de capacidad vía amortización, en contravía de lo previsto en los párrafos 29, 32 y 34, numeral 15.3, ‘Medición Posterior de Activos’, motivo por el cual las licencias continúan dentro del activo valoradas al costo inicial, como si estuvieran disponibles.

(...)

Lo anterior, se presenta porque el concepto técnico emitido por la Dirección de Registro Civil e Identificación para el registro contable reporta la vida útil de las licencias a perpetuidad, sin considerar la capacidad limitada que tiene la licencia y su agotamiento cuando se asigna a un NUIP (número único de identificación personal).

(...)

Respuesta RNEC:

A través de oficio RNEC-S-2024-0040375 del 16 de abril de 2024, la RNEC dio contestación a la observación de la CGR en los siguientes términos:

'(...) Una vez, verificados los documentos incluido el estudio técnico, se puedo evidenciar que la vida útil de los activos era a perpetuidad, razón por la cual, se realizó el ingreso al aplicativo de acuerdo con lo establecido en la Política Contable de la Entidad, elaborada conforme a lo regulado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo que, las licencias continúan dentro de los activos valoradas al costo de adquisición.

De conformidad con la comunicación RDRCI – 0136 de 15 de abril de 2024 en lo de competencia de la Registraduría Delegada para el Registro Civil y la Identificación, emito respuesta en los siguientes términos:

Observación No. 11 Amortización de Intangibles

(...)

En el concepto técnico emitido por la Registraduría Delegada para el Registro Civil e Identificación, se informó que las licencias de las identidades digitales son de uso a perpetuidad, conforme lo expresa el documento de LICENCIA DE USO entregado por el contratista. Sin embargo, es preciso extraer lo indicado en el citado documento, respecto a:

(...)

Análisis de la Repuesta:

La RNEC describe el procedimiento realizado por el Coordinador de almacén e inventarios, lo cual no fue objeto de observación por parte de la CGR. Si bien es cierto, en el anexo de la respuesta se informa de 'vida útil' a perpetuidad, esta no es acorde con la vida de la licencia de identidad digital, el cual posee una capacidad limitada que requiere de reconocimiento en los estados financieros.

La licencia de uso inicia con una connotación a perpetuidad que está orientada a la solución integral que dio el contratista a la RNEC para administrar este tipo de licenciamiento; sin embargo, esta característica de perpetuidad se pierde al ser asignada al ciudadano, por cuanto queda en cabeza de él definir su uso y activación.

Es cierto lo señalado por la entidad en su anexo, que la licencia está disponible para la RNEC mientras que el ciudadano no solicite la identidad digital. Sin embargo, el escrito de

la CGR hace referencia a las licencias asignadas y activadas por los ciudadanos, quienes a partir de ese momento tienen el uso discrecional de la licencia imposibilitando que la RNEC pueda hacer uso de esta o reasignarla a otra persona, porque, en caso de requerir una nueva licencia se debe hacer otra adquisición de licenciamiento.

Así mismo, la RNEC señala que este licenciamiento tiene una vigencia de 10 años, una vez se expida el policarbonato, con lo cual desvirtúa el término a 'perpetuidad', que simultáneamente argumenta en la respuesta y que constituye uno de los pilares de la situación irregular comunicada. Así mismo, el hecho que el ciudadano cuente con ese lapso de 10 años para usar la licencia no desvirtúa que la RNEC disminuye su capacidad para emitir nuevas cédulas, porque las compras de las licencias son por cantidades limitadas, en consecuencia, acorde con la norma contable, esa disminución del potencial del servicio es lo que se debe reconocer por la vía de la amortización y que no fue realizado por la RNEC al cierre del periodo 2023.

Ahora bien, aceptando lo que dice la RNEC, en el sentido que definir la vida útil de las licencias de identidad digital constituye la acción de mejora, es preciso indicar que la misma es insuficiente porque conforme a la reglamentación contable de la CGN es necesario determinar el potencial de servicio del activo. Por las razones anteriores, se valida la observación como hallazgo administrativo.'

Por lo anteriormente expuesto, surgen las siguientes inquietudes para la RNEC con ocasión del tratamiento contable adecuado:

1. El tratamiento contable que la RNEC debe darle a la licencia o unidad digital se considera como un insumo para la producción de documentos de identidad digitales o se debe considerar como un intangible.
2. Cuál es el registro contable que se debe aplicar para la adquisición de las licencias de unidades digitales que se realiza mediante contrato con la firma IDEMIA y cuyo objeto principal es el fortalecimiento, mantenimiento y sostenibilidad de la plataforma PMT II del sistema de identificación que es misión de la RNEC
3. Cual debería ser el registro contable para el control de las licencias de unidades digitales de ser considerado como un insumo para la producción de identidad digital.
4. Cual debería ser el registro contable para el control de las licencias de unidades digitales de ser considerado como un intangible.
5. Cuál es el registro contable una vez la licencia de unidad digital ya ha sido activada por el ciudadano".

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado mediante la Resolución 456 de 2017, dispone:

“1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

4. Las entidades que conforman el sector público colombiano desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas, entre otros aspectos, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos, tales como la salud y la educación; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos; el mantenimiento del orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, y el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación, intervención y participación en la actividad económica. En términos generales, la acción estatal busca promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

4. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.3. Medición posterior

(...)

22. Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, así como los que se tengan para transformar o consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser vendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

(...)

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 del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto, la Norma de inventarios establece que se reconocerán en este tipo de activos aquellos bienes que la entidad adquiera o produzca con el fin de

ser entregados gratuitamente, venderse a precios de mercado o de no mercado, en el curso normal de la operación, entre otros.

Dado que la RNEC, en cumplimiento de la función estatal, entrega o asigna las licencias digitales en forma gratuita o cobrando un valor, dada su facultad legal para exigir estos cobros a cambio de derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno (ingresos de transacciones sin contraprestación); la esencia económica del hecho corresponde a que la licencia digital es un intangible que debe clasificarse para efectos contables como inventarios y, su entrega se reconocerá en el gasto.

Por lo anterior, la entidad aplicará para el reconocimiento, medición y revelación de las licencias digitales, lo definido en la Norma de inventarios.

Ahora bien, dado que la licencia digital está disponible y bajo la administración de la RNEC hasta que el ciudadano la active, pudiendo hacer uso de la misma si esto no ocurre dentro del término de los 10 años, la 'perpetuidad' de la licencia digital que está supeditada a esta activación se pierde al ser asignada o entregada al ciudadano, por cuanto queda en cabeza de este su uso y activación. Así las cosas, la RNEC al momento de adquirir las licencias digitales registrará un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según aplique. La subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia se utilizará hasta el 31 de diciembre de 2024 y, a partir de 2025, se utilizará la subcuenta 151067-Licencias creada mediante la Resolución 451 de 2024.

Cuando la RNEC entregue la licencia digital al ciudadano, reconocerá un débito en la subcuenta 511159-Licencias de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, lo anterior, con independencia de que el ciudadano active o no la licencia digital. La subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia se utilizará hasta el 31 de diciembre de 2024 y, a partir de 2025, se utilizará la subcuenta 151067-Licencias creada mediante la Resolución 451 de 2024.

En consecuencia, para efectos de control, dado que el ciudadano dispone de 10 años para activar la licencia digital, la RNEC podrá registrar en cuentas de orden el hecho mediante un débito en la subcuenta 831537-Inventarios de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor de las licencias digitales que se entregan al ciudadano. Con la activación de la licencia digital por parte del ciudadano, y dado que la RNEC no podrá hacer uso de la licencia digital nuevamente, se reversará este registro.

Por último, el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que son errores las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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.

Por lo anterior, si la entidad cometió un error, deberá corregirlo ajustando las partidas correspondientes. Igualmente, deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, efectuará la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma mencionada.

CONCEPTO No. 20241100041481 DEL 19-12-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Diferencia entre anticipo y pago anticipado

Señores
 Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100061122 del 26 de noviembre de 2024, 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), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio del presente se solicita amablemente aclaración del tratamiento contable y jurídico de los anticipos y los pagos anticipados. Ya que en la entidad se proyectan desde los estudios previos cláusulas de pago para el ejemplo: ‘Se realizará un primer pago anticipado por la suma de CIENTO SETENTA MILLONES CIENTO CUARENTA MIL PESOS MCTE (\$170.140.000) equivalente al 20% del valor de contrato, previa suscripción del plan de trabajo, cronograma de actividades, metodología y verificación y validación de las hojas de vidas del personal mínimo requerido aprobados por el supervisor. El valor del pago anticipado será legalizado durante los primeros cuatro meses de ejecución del contrato a razón de CUARENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y CINCO MIL PESOS MCTE (\$ 42.535.000), la aprobación de estos pagos se realizará una verificado el informe de actividades y el cumplimiento de cada una de estas mediante la presentación de los informes mensuales de pago, con el balance de ejecución. De manera posterior se realizarán PAGOS MENSUALES basados en la ejecución del contrato en términos de desarrollo de cada uno de los eventos y entrega de los productos de sensibilización artísticos y audiovisuales. Lo que indica que los pagos anticipados se legalizaran, por lo que solicitamos amablemente a ustedes se pueda expedir concepto explícito para el tratamiento contable de cuando se legaliza y cuando se amortiza y cual es la diferencia’.

CONSIDERACIONES

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir – aunque de manera anticipada- la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779” (Subrayado fuera de texto).

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea.

(...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe las siguientes cuentas e indica su dinámica, así:

- 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos”.

Esta cuenta se debita con “el valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos”; y se acredita, entre otras cosas, con “el valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo”.

- 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización”.

Esta cuenta se debita con “el valor de los dineros entregados como avances y anticipos”; y se acredita, entre otras cosas, con “el valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el anticipo es un adelanto o avance del precio del contrato destinado a apalancar el cumplimiento de su objeto, de modo que los recursos girados por dicho concepto solo se integran al patrimonio del contratista en la medida que se cause su amortización mediante la ejecución de actividades programadas del contrato. Por su parte, el pago anticipado es un pago efectivo del precio de forma que los recursos se integran al patrimonio del contratista desde su desembolso.

Ahora bien, tal como lo establece el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los bienes y servicios pagados por anticipado, se relacionan con los pagos de manera anticipada por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, y deberán amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos. Estos activos se registran en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Por su parte, los avances y anticipos entregados son aquellos valores entregados por la entidad para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización, y se deben registrar en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Dado lo anterior, para efectos contables tanto la amortización como la legalización hacen referencia al momento de reconocimiento de los bienes y servicios recibos. Por otra parte, el concepto de legalización se relaciona con la obligación de entregar formalmente los respectivos documentos que soporten las transacciones o los hechos económicos realizados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes que de acuerdo con las condiciones pactadas implicarán la disminución del anticipo o pago anticipado entregado o el incremento de los mismos por el giro de nuevos recursos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100008671 del 08-03-2024
20241100027051 del 12-08-2024
20241100031661 del 23-09-2024
20241100037051 del 13-11-2024
20241100040361 del 10-12-2024
20241100042461 del 31-12-2024

2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS

El concepto 20241100002011 del 30-01-2024 deroga el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado en las conclusiones del concepto No. 20221100019401 del 08 de abril de 2022 dirigido al doctor Leonardo Niño Rocha, Asesor I de la Sección de Contabilidad del Fondo Adaptación.

Mediante oficio 20241100002381 del 02-02-2024 se derogó el concepto CGN No. 20231120009231 del 11 de abril de 2023, dirigido a la doctora Patricia Ovalle Giraldo Subdirectora Técnica y al doctor Luis Felipe Larrarte Restrepo Coordinador Grupo de Contabilidad del Ministerio de Educación Nacional.

El concepto 20241100004181 del 20-02-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, dirigido al doctor Genes Larry Velasco Contador General de la Alcaldía de Cali.

El concepto 20241100017151 del 21-05-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado CGN N° 20202000054741 del 21 de septiembre de 2020, dirigido a la doctora Nancy Arias Rodríguez Coordinadora Grupo de Contabilidad de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD)

El concepto 20241110021831 del 11-07-2024 deja sin vigencia el concepto emitido por la CGN con radicado N°20221100047471 del 17 de junio 2022, dirigido al municipio de Arauca.

El concepto 20241100023481 del 10-07-2024 deroga lo concluido en el concepto emitido por la CGN mediante el radicado No. 20241100014431 del 03 de mayo de 2024

El concepto 20241120024291 del 23-07-2024 deroga el concepto emitido por la CGN con radicado No. 20241100023131 del 8 de julio de 2024

El concepto 20241100024781 del 29-07-2024 deroga lo mencionado en el párrafo tercero de la respuesta a la primera pregunta de las conclusiones del concepto 20192000032751 del 12 de agosto de 2019

El concepto 20241100024871 del 29-07-2024 deja sin vigencia el concepto emitido por la CGN mediante el radicado No. 20241100015901 del 10 de mayo de 2024, dirigido al doctor Juan Camilo Santamaría Herrera, Subcontador de Centralización de la Información de la Contaduría General de la Nación.

El concepto 20241120032631 del 03-10-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20241100023911 del 17 de julio de 2024 dirigido a la doctora

Dayra Nayibe Pinto, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

El concepto 20241100032721 del 04-10-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20231110020771 del 27 de julio de 2023 dirigido a la doctora Myriam Amorocho Becerra, contratista del Grupo Interno de Trabajo de Contabilidad del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (Fondo Único TIC)

El concepto 20241100033471 del 15-10-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado N° 20241100023901 del 17 de julio de 2024, dirigido a la doctora Auris Margarita Mendoza Ureche, Coordinadora Grupo de Gestión Financiera del Instituto Caro y Cuervo.

El concepto 20241100033681 del 16-10-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20211100027991 del 24 de mayo de 2021 dirigido a la doctora Claudia Yadira Pérez Gil, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El concepto 20241120034121 del 22-10-2024 deja sin vigencia el concepto emitido por la CGN con radicado N° 20241100029981 del 05-09-2024.

El concepto 20241120034311 del 23-10-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado N° 20202000019131 del 21 de abril de 2020.



**CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN**

Cuentas Claras, Estado Transparente



SC-
7328-1



SA-CER
366516



OS-CER
366518



OS-CER
660642



f @ContaduriaGeneraldeLaNacionCGN | **X** @Contaduria_CGN | **▶** CGNOficial



www.contaduria.gov.co