



**Marco Normativo para
Empresas que Cotizan en
el Mercado de Valores, o
que Captan o Administran
Ahorro del Público**

**DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA
COMPILADA PARCIALMENTE**

Enero a septiembre de 2025

CONTENIDO	
INTRODUCCIÓN	6
1. MARCO CONCEPTUAL	10
2. NORMAS	30
2.1 NIC 1 – PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	30
2.2 NIC 2 - INVENTARIOS.....	31
2.3 NIC 7 - ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	42
2.4 NIC 8 - POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES	42
2.5 NIC 10 - HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA.....	42
2.6 NIC 12 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS	42
2.7 NIC 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	42
2.8 NIC 19 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	42
2.9 NIC 20 - CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES	42
2.10 NIC 21 - EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA	42
2.11 NIC 23 - COSTOS POR PRÉSTAMOS	42
2.12 NIC 24 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS ..	42
2.13 NIC 26 - CONTABILIZACIÓN E INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO	42
2.14 NIC 27 - ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS	42
2.15 NIC 28 - INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS	42
2.16 NIC 29 - INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS	43
2.17 NIC 32 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN.....	43
2.18 NIC 33 - GANANCIAS POR ACCIÓN	43
2.19 NIC 34 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA	43
2.20 NIC 36 - DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	43
2.21 NIC 37 - PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES	43
2.22 NIC 38 - ACTIVOS INTANGIBLES.....	44

2.23 NIC 39 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	56
2.24 NIC 40 - PROPIEDADES DE INVERSIÓN	56
2.25 NIC 41 - AGRICULTURA	56
2.26 NIIF 1 - ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	56
2.27 NIIF 2 - PAGOS BASADOS EN ACCIONES	56
2.28 NIIF 3 - COMBINACIONES DE NEGOCIOS	56
2.29 NIIF 4 - CONTRATOS DE SEGURO	56
2.30 NIIF 5 - ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS.....	56
2.31 NIIF 6 - EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES	56
2.32 NIIF 7 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR... 	56
2.33 NIIF 8 - SEGMENTOS DE OPERACIÓN	56
2.34 NIIF 9 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS	56
2.35 NIIF 10 - ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS	56
2.36 NIIF 11 - ACUERDOS CONJUNTOS	56
2.37 NIIF 12 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES	57
2.38 NIIF 13 - MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE	57
2.39 NIIF 14 - CUENTAS DE DIFERIMIENTOS DE ACTIVIDADES REGULADAS	57
2.40 NIIF 15 - INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES	57
2.41 NIIF 16 - ARRENDAMIENTOS	57
2.42 NIIF 17 – CONTRATOS DE SEGURO	57
2.42 CINIIF 1 - CAMBIOS EN PASIVOS EXISTENTES POR RETIRO DE SERVICIO, RESTAURACIÓN Y SIMILARES	57
2.43 CINIIF 2 - APORTACIONES DE SOCIOS DE ENTIDADES COOPERATIVAS E INSTRUMENTOS SIMILARES.....	57
2.44 CINIIF 5 - DERECHOS POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PARA EL RETIRO DEL SERVICIO, LA RESTAURACIÓN Y LA REHABILITACIÓN MEDIOAMBIENTAL.....	57

2.45 CINIIF 6 - OBLIGACIONES SURGIDAS DE LA PARTICIPACIÓN EN MERCADOS ESPECÍFICOS-RESIDUOS DE APARATOS ELÉCTRICOS Y ELECTRÓNICOS	57
2.46 CINIIF 7 - APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REEXPRESIÓN SEGÚN LA NIC 29 INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS	57
2.47 CINIIF 10 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA Y DETERIORO DEL VALOR	58
2.48 CINIIF 12 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS	58
2.49 CINIIF 14 - EL LÍMITE DE UN ACTIVO POR BENEFICIOS DEFINIDOS, OBLIGACIÓN DE MANTENER UN NIVEL MÍNIMO DE FINANCIACIÓN Y SU INTERACCIÓN	58
2.50 CINIIF 16 - COBERTURAS DE UNA INVERSIÓN NETA EN UN NEGOCIO EN EL EXTRANJERO	58
2.51 CINIIF 17 - DISTRIBUCIONES, A LOS PROPIETARIOS, DE ACTIVOS DISTINTOS AL EFECTIVO	58
2.52 CINIIF 19 - CANCELACIÓN DE PASIVOS FINANCIEROS CON INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO	58
2.53 CINIIF 20 - COSTOS DE DESMONTE EN LA FASE DE PRODUCCIÓN DE UNA MINA A CIELO ABIERTO	58
2.54 CINIIF 21 – GRAVÁMENES	58
2.55 CINIIF 22 - TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS.....	58
2.56 CINIIF 23 - LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	58
2.57 SIC-7 - INTRODUCCIÓN DEL EURO	58
2.58 SIC-10 - AYUDAS GUBERNAMENTALES-SIN RELACIÓN ESPECÍFICA CON ACTIVIDADES DE OPERACIÓN.....	58
2.59 SIC-25 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS-CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FISCAL DE LA ENTIDAD O DE SUS ACCIONISTAS	59
2.60 SIC-29 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: INFORMACIÓN A REVELAR	59
2.61 SIC-32 - ACTIVOS INTANGIBLES - COSTOS DE SITIOS WEB.....	59
3. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	59
4. OTROS ELEMENTOS	59

4.1 REFERENTE TEÓRICO Y METODOLÓGICO DE LA REGULACIÓN CONTABLE PÚBLICA.....	59
4.2 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES	59
4.2.1 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	59
4.2.2 PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL	59
4.2.3 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES.	59
4.2.4 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).....	59
4.3 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE	60
5. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA NORMA ESPECÍFICA	60
6. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS	60

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 Régimen de Contabilidad Pública - 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 septiembre de 2025.

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 EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.

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.

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

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 marco normativo aplicable a las entidades que están señaladas en el artículo 2º de la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones.

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

Es preciso señalar que hay elementos del RCP que, si bien no hacen parte de la estructura del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, son transversales a este; es el caso del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, los Procedimientos transversales y la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable. Por ello, y teniendo en cuenta que la Doctrina Contable Pública se compila por marco normativo, en la clasificación taxonómica del concepto contable, estos elementos se clasificarán dentro de este marco normativo.

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:

- Marco Conceptual
- Normas
- Procedimientos contables

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

- Catálogo General de Cuentas
- Otros
 - . Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública
 - . 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 Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

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

1. MARCO CONCEPTUAL

CONCEPTO No. 20251120013631 DEL 24-04-2025

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los ingresos recibidos sin contraprestación, de conformidad con el artículo 266 de la Ley 2294 de 2023.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los gastos por concepto de aportes para el funcionamiento de la UPME, de conformidad con el artículo 266 de la Ley 2294 de 2023.

Doctor
JOSÉ MAURICIO GONZÁLEZ ACOSTA
Contador
Unidad de Planeación Minero Energética
Bogotá D.C.

Doctor
JOHN BAYRON ARANGO VARGAS
Representante Legal Suplente en temas asociados con Contabilidad y Planeación Tributaria
Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender sus consultas radicadas con los números 20240010037592 del 22 de julio de 2024 y 20240010034872 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 las consultas se señala:

"(...)

1. ANTECEDENTES

1.1. Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. (ISA) es una empresa de servicios públicos mixta, con una participación indirecta del Estado de 60,23 %, cuyos recursos no forman parte del Presupuesto General de la Nación. En el marco de su objeto social, ISA presta el servicio público de transmisión de energía en Colombia, en el sistema interconectado nacional.

De acuerdo con el artículo 4 de la Resolución CREG 22 de 2001, ISA está obligado a presentarse a todas las convocatorias que adelante la UPME para adelantar proyectos de expansión/renovación de las redes de transmisión de energía eléctrica en el sistema Interconectado Nacional.

1.2. De acuerdo con la Ley 143 de 1994, la Unidad de Planeación Minero Energética - UPME es una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Minas y Energía, con patrimonio propio y personería jurídica.

Entre sus funciones, la UPME se encuentra a cargo de la evaluación y planeación del desarrollo y aprovechamiento minero-energético en Colombia, así como de producir y divulgar la información requerida para la formulación de política y toma de decisiones.

En lo que compete a la actividad de ISA, la UPME está a cargo de la planeación de la expansión del sistema interconectado nacional, así como de la apertura y adjudicación de proyectos de transmisión de energía en el país.

1.3. Para el cumplimiento de sus funciones, el artículo 14 de la Ley 143 estableció la fuente de financiación de esta entidad, en los siguientes términos:

‘El presupuesto de la Unidad Administrativa Especial de Planeación Minero-Energética hará parte del presupuesto general de la Nación y será presentado al Ministerio de Minas y Energía para su incorporación en el mismo, (...).

PARÁGRAFO. Este presupuesto será sufragado por la Empresa Colombiana de Petróleos -Ecopetrol-, por la Empresa Colombiana de Carbón -Ecocarbón-, Financiera Energética Nacional -FEN- e Interconexión Eléctrica S.A -ISA- por partes iguales. Estas entidades quedan facultadas para apropiar de sus respectivos presupuestos las partidas correspondientes’.

1.4. Más recientemente, el artículo 266 de la Ley 2294 actualizó esta disposición en los siguientes términos:

‘El presupuesto de la Unidad de Planeación Minero Energética -UPME- será financiado con aportes efectuados en partes iguales por parte de la Empresa Colombiana de Petróleos - Ecopetrol, de la Agencia Nacional de Minería -ANM-, de la Empresa de Interconexión Eléctrica E.S.P. S.A. -ISA-, del Ministerio de Minas y Energía y de la

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

Agencia Nacional de Hidrocarburos -ANH-. Estas entidades están facultadas para apropiar de sus respectivos presupuestos las partidas correspondientes para efectuar los aportes, de acuerdo con sus disponibilidades presupuestales, el Marco fiscal de Mediano plazo y el Marco de Gasto de Mediano Plazo’.

Como se observa, el presupuesto de la UPME debe ser sufragado por diferentes entidades que desarrollan las actividades que se ven impactadas/beneficiadas por las funciones de la entidad, entre ellas ISA, como empresa que presta el servicio de transmisión de energía en el sistema interconectado nacional. Algunas de ellas forman parte del Presupuesto General de la Nación como la ANH y la ANM y otras no, como ISA.

1.5. La UPME ha tratado los recursos que recibe de ISA para financiar su presupuesto como una transferencia corriente, teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Se trata de un recurso obligatorio que debe recaudar la UPME por ministerio de la Ley (particularmente leyes 143 y 226).
- b) Son recursos destinados para sufragar el presupuesto de la UPME.
- c) Dentro del Catálogo de gastos del Presupuesto Nacional expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dentro de las transferencias corrientes existe explícitamente el rubro presupuestal A-03-03-01-002 TRANSFERIR A LA UPME LEY 143 DE 1994.
- d) Las transferencias corrientes corresponden a aquellos recursos que el órgano debe transferir a otras entidades, nacionales o internacionales, públicas o privadas, en virtud de un mandato legal (Particularmente el Artículo 38 del Decreto 2236 de 2017)
- e) Dentro del presupuesto de la UPME, aprobado por el Ministerio de Hacienda los recursos recaudados destinados a financiar el presupuesto se catalogan en el Rubro de ingresos 3-1-01-1-02-06 TRANSFERENCIAS CORRIENTES.

1.6. Por su parte, ISA tradicionalmente ha tratado los recursos que debe transferir a la UPME para financiar su presupuesto como una contribución, bajo el entendido de que cumplen las características establecidas constitucionalmente para ser tratadas de esa manera.

De acuerdo con la Corte Constitucional, las contribuciones son ‘pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de dichas entidades de manera autónoma’. En otra oportunidad la Corte señaló que las contribuciones tienen las siguientes características: (i) Surge de la realización actual o potencial de obras públicas o actividades estatales de interés colectivo, en donde necesariamente debe existir un beneficio para un individuo o grupo de individuos; (ii) Se trata de una prestación que reconoce una inversión estatal, por lo que su producto está destinado a su financiación; (iii) La prestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido; (iv) El obligado tributario no tiene la opción de negarse a la inversión, por el contrario, se encuentra comprometido con su pago a raíz del provecho que le reporta; (v) La contribución, por regla general,

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

es progresiva, pues se liquida de acuerdo con el rédito obtenido. Así, la jurisprudencia ha explicado que la contribución parafiscal es un instrumento para la generación de ingresos públicos que afecta a un determinado y único grupo social o económico (singularidad) y que dirige su beneficio al propio grupo gravado (especificidad)

De acuerdo con lo anterior, ISA califica el pago realizado a la UPME como una contribución teniendo en cuenta que lo hace en su condición de 'usuario/beneficiario' de las funciones que la UPME desarrolla, pues esta entidad planea y dirige la expansión y renovación del sistema interconectado nacional, en el que ISA presta el servicio de transmisión de energía.

Además, cuando se analizan en detalle las características del pago realizado por ISA a la UPME, se ratifica que se trata de una contribución, teniendo en cuenta que:

(i) Financia la realización de las actividades estatales de interés colectivo que desarrolla la UPME como ente a cargo de la planeación minero-energética, a tal punto que el pago que ISA realiza se determina en función del presupuesto de la UPME.

(ii) Las funciones de la UPME generan un beneficio a quienes realizan el pago, incluyendo a ISA. En el caso específico de mi representada, la UPME está a cargo de planear la expansión y renovación del sistema interconectado nacional, para lo cual abre convocatorias a las que obligatoriamente debe presentarse ISA como transmisor de energía en el sistema interconectado nacional.

(iii) Con el pago, ISA reconoce el desarrollo de las funciones de la UPME, a tal punto que éste se determina en función del presupuesto de la entidad, el cual es posteriormente dividido entre las entidades que deben aportar para su financiación.

(iv) El pago que ISA realiza es proporcional al beneficio obtenido, pues es determinado en función del presupuesto de la UPME, el cual es posteriormente dividido proporcionalmente entre las entidades que deben contribuir a su financiación. Dichas entidades, precisamente, son las que se benefician por el desarrollo de las funciones de la UPME.

(v) ISA no tiene la opción de negarse al pago, pues debe realizarlo por ministerio de la Ley (particularmente leyes 143 y 226).

Por último, ISA considera que no debe tratar los pagos que realiza a la UPME como una 'transferencia corriente', en la medida en que, a su juicio, se trata verdaderamente de una contribución, aunado al hecho de que los recursos de ISA no forman parte del Presupuesto General de la Nación. Por ello, no podría entenderse que dicho pago constituye una transferencia dentro del Presupuesto General.

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

1.7. Teniendo en cuenta el tratamiento dado por ISA y la UPME, han surgido diferencias al momento de conciliar las operaciones recíprocas ante la Contaduría General de la Nación. Por ello, se formulan las siguientes consultas:

2. Consultas

2.1. ¿Cómo debe Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. -ISA reconocer contablemente los recursos que debe girar a la Unidad de Planeación Minero Energética- UPME, de acuerdo con los artículos 14 de la Ley 143 (parágrafo 4) y 226 de la Ley 2294 de 2023? ¿Cómo debe la UPME reconocer los recursos que reciba de ISA?

2.2. ¿Cómo se pueden conciliar las operaciones recíprocas entre ISA y la UPME, teniendo en cuenta las diferencias en el reporte que se han venido presentando?"

En la mesa de trabajo realizada el 22 de agosto de 2024, donde participaron personas de la Unidad de Planeación Minero Energética- UPME, Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. - ISA y la CGN, además de lo expuesto en la consulta, se informó lo siguiente:

- De acuerdo con el presupuesto que se le aprueba a la UPME, cada año expide los actos liquidatorios y los notifica a las entidades, otorgando un plazo para realizar los pagos de forma periódica. Si no se realiza el pago en los tiempos establecidos, las entidades deben pagarle a UPME sanción e intereses.
- Los recursos entregados por las entidades, deben ser devueltos si no son ejecutados, puesto que la UPME los trata como una transferencia condicionada, por lo que, se abonan al valor que deberán aportar en el periodo siguiente.
- ISA precisa que no hace parte del Presupuesto General de la Nación, y que no sufraga el presupuesto sino los gastos de la entidad, por tal sentido, los giros los hace directamente a las cuentas de la UPME.
- ISA resalta que por exigencia de la Ley 143 de 1994, debe presentarse a todas las convocatorias de la UPME, por lo tanto, considera que es una razón más que fortalece la participación y el deber de contribuir con el presupuesto de la UPME. Esto alineado con el artículo 16 de la Ley 143 de 1994 donde ISA sería el ente regulador y planeador, quien define a nivel nacional cuales son las líneas y el crecimiento de la transmisión de energía en Colombia, ningún transmisor de Colombia puede hacer alguna línea sin que la UPME haya sacado licitación.

CONSIDERACIONES

El artículo 266 de 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 266. Financiación del Presupuesto de la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME). El presupuesto de la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME) será financiado con aportes efectuados en partes iguales por parte de la Empresa Colombiana de Petróleos (Ecopetrol), de la Agencia Nacional de Minería (ANM),

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

de la Empresa de Interconexión Eléctrica E.S.P. S. A. -ISA-, del Ministerio de Minas y Energía y de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH). Estas entidades están facultadas para apropiar de sus respectivos presupuestos las partidas correspondientes para efectuar los aportes, de acuerdo con sus disponibilidades presupuestales, el Marco fiscal de Mediano plazo y el Marco de Gasto de Mediano Plazo” (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el Decreto 2121 de 2023, por el cual se modifica la estructura de la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME), reglamenta:

“Artículo 3°. Objeto. La Unidad de Planeación Minero Energética (UPME), tendrá por objeto planear en forma integral, indicativa, permanente y coordinada con los agentes del sector minero energético, el desarrollo y aprovechamiento de los recursos mineros y energéticos; producir y divulgar la información requerida para la formulación de política y toma de decisiones; y apoyar al Ministerio de Minas y Energía en el logro de sus objetivos y metas.

(...)

Artículo 5°. Recursos. La Unidad de Planeación Minero Energética (UPME) contará con los siguientes recursos:

a) Los recursos señalados en el artículo 266 de la Ley 2294 de 2023, y las que la modifiquen, adicionen o sustituyan;

b) Los recursos provenientes de la prestación de los servicios técnicos de planeación y asesoría de que trata el literal i) del artículo 16 de la Ley 143 de 1994 y el artículo 20 de la Ley 1955 de 2019, y las que la modifiquen, adicionen o sustituyan.

c) Los aportes, donaciones y demás contribuciones que reciba;

d) Los recursos de créditos;

e) Los rendimientos financieros de los recursos que se le transfieran a cualquier título, con excepción de los procedentes del Presupuesto General de la Nación, de conformidad con lo establecido en el Estatuto Orgánico de Presupuesto.

(...)

ARTÍCULO 21. RÉGIMEN PRESUPUESTAL. El presupuesto de la Unidad Administrativa Especial de Planeación Minero Energética (UPME), hará parte del Presupuesto General de la Nación y será presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General del Presupuesto Público Nacional para su estudio.

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

PARÁGRAFO. Este presupuesto será sufragado de conformidad con lo establecido en el artículo 266 de la Ley 2294 de 2023 “Por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2022-2026 “Colombia potencia mundial de la vida” y las normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan” (Subrayado fuera de texto).

La Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-019/22, define las contribuciones parafiscales de la siguiente manera:

“CONTRIBUCIONES PARAFISCALES – Definición / CONTRIBUCIONES PARAFISCALES – Características

Las contribuciones parafiscales son un tipo de tributo que ‘se imponen a un grupo de ciudadanos o un sector de la economía, con el propósito de que sea utilizada en su propio beneficio’. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, estos tributos tienen 5 características esenciales: (i) son un gravamen obligatorio que no constituye una remuneración de un servicio prestado por el Estado; (ii) no afectan a todos los ciudadanos, sino a un grupo económico específico; (iii) tienen una destinación específica, por cuanto se utilizan en beneficio del sector que soporta el gravamen; (iv) no se someten a las normas de ejecución presupuestal y (v) son administradas por órganos del mismo renglón económico o que hacen parte del Presupuesto General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

Sobre la posibilidad de las autoridades para fijar tasas o contribuciones, la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-545 de 1994, define:

“Contribución. Expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.

(...)

Contribución Especial. Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización.

(...)

Contribuciones Parafiscales. Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma.

Se diferencian las tasas de los ingresos parafiscales, en que las primeras son una remuneración por servicios públicos administrativos prestados por organismos estatales, mientras que en las segundas los ingresos se establecen en provecho de organismos privados o públicos no encargados de la prestación de servicios públicos administrativos propiamente dichos. En Colombia se da como ejemplo de contribuciones

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

parafiscales a la llamada retención cafetera, a cargo de los exportadores de café, y con cuyo producido se conforman los recursos del Fondo Nacional del Café.

(...)

TASA-Fijación de tarifa/CONTRIBUCION-Fijación de tarifa

El sistema y el método para definir los expresados costos y beneficios, con base en los cuales habrán de ser fijadas las tarifas así como la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Cuando el Congreso, las asambleas y los concejos hacen uso del expediente previsto en el inciso segundo del artículo 338 de la Carta, están condicionados por la misma preceptiva superior y, por ende, no les es dado traspasar a otra autoridad de manera absoluta e incontrolada la competencia para fijar tarifas de tasas y contribuciones. Es decir, la falta de cualquiera de los enunciados requisitos implica la inconstitucionalidad del actor mediante el cual se otorgó a una autoridad específica tal atribución, pues en ese evento se estaría reasignando una facultad propia del respectivo cuerpo colegiado por fuera de los límites señalados en el Ordenamiento Fundamental. Mediante ley, ordenanza o acuerdo se faculta a determinada autoridad para fijar las tarifas de tasas o contribuciones” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable vigente para las 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 438 de 2024, establece:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

(...)

5. 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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.4. Ingresos

73. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que se origina cuando la entidad recibe un activo, monetario o no monetario, sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias". (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 436 y 438 de 2024, indican:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los que se originen en la recepción de activos, monetarios o no monetarios, sin que la entidad entregue 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 y bienes declarados a favor de la Nación.

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

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.

(...)

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

30. 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 de texto).

De otra parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 441 de 2024, establece:

“CAPÍTULO 4–LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

Definiciones de ingresos y gastos

4.69. Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

Además, el Catálogo General de Cuentas que deben usar las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público para efecto de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 453 de 2024, incluye las siguientes subcuentas y cuentas:

240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR

542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCLUSIONES

El artículo 266 de la Ley 2294 de 2023 indica que el presupuesto de la Unidad de Planeación Minero Energética – UPME “será financiado con aportes efectuados en partes iguales” por cinco entidades y empresas públicas, de las cuales tres son entidades de gobierno pertenecientes a la rama ejecutiva del orden nacional y dos son empresas de economía mixta del orden nacional, vinculadas al Ministerio de Minas y Energía. En línea con lo anterior, el Decreto 2121 de 2023 ratifica que el presupuesto de la UPME hará parte del Presupuesto General de la Nación y será sufragado por las entidades y empresas señaladas, en los términos indicados en el artículo 266 de la Ley 2294 de 2023.

Dado que las disposiciones legales vigentes que regulan los aportes de entidades y empresas públicas que ayudan a financiar el presupuesto de la UPME no definen la naturaleza de estos aportes, la CGN, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, se pronunciará en el contexto de la regulación contable pública.

Hecha la anterior precisión, respecto de la normativa contable se tiene que el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que estas entidades se caracterizan porque no buscan obtener ganancias o rentabilidad en sus actividades y sus recursos provienen, de manera directa o indirecta, de la facultad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales.

Lo que resulta en esencia es que, en su mayoría, los ingresos de las entidades de gobierno corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, por cuanto, al recibirlos, la entidad no entrega nada a cambio o entrega un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Ejemplos de estos ingresos son los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Es así como la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación indica que las Entidades de Gobierno reconocerán como tales, entre otros, los siguientes conceptos:

- Ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones, que se refieren a ingresos sin contraprestación para la entidad que los recibe, los cuales son establecidos en las normativas legales, que provienen, entre otros, de los gravámenes que inciden sobre un grupo social y económico específico que se utilizan en su beneficio.
- Ingresos por transferencias, que se refieren a los ingresos sin contraprestación que reciba una entidad, por razones como: bienes o recursos que la entidad recibe de terceros, asunción de deudas y activos declarados a favor de la Nación. Estos ingresos,

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

pueden estar sujetos o no a condiciones, que pueden surgir de la normativa actual o de acuerdos vinculantes.

En el caso concreto, se tiene que la UPME recibe los recursos de que trata la consulta, sin entregar nada a cambio y con la finalidad de financiar sus gastos de funcionamiento, para efecto de ejecutar sus funciones de cometido estatal que están relacionadas en la Ley. Por consiguiente, la UPME reconocerá el derecho a cobrar el aporte establecido en el artículo 14 de la Ley 143 de 1994 y actualizado por medio del artículo 266 de la Ley 2294 de 2023, como un ingreso por transferencias, en tanto se reconocen como tales los ingresos que reciba la entidad por parte de terceros sin entregar nada a cambio.

Al respecto, es preciso señalar que, bajo la interpretación contable, no es viable que la UPME reconozca contablemente los recursos como una contribución, dado que se reconocen como tales los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio; y los aportes de que trata la consulta: i) no se cobran a un grupo económico, o un sector de la economía, por ejemplo, a un grupo que esté sometido a la regulación de la UPME, sino que de manera nominativa señala a cinco entidades y empresas públicas del sector minero energético; ii) no se evidencia que la prestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido, sino que, en el caso de ISA, es una obligación presentarse a las convocatorias que realiza la UPME, convocatorias a las que pueden asistir otras empresas del sector minero energético que no financian el funcionamiento de la UPME; iii) no hay un beneficio particular y colectivo en bienes o actividades económicas de los que aportan, sino que el aporte surge de la necesidad del Estado para sufragar los gastos de funcionamiento de la UPME por parte de entidades públicas que desarrollan funciones de cometido estatal y sin ánimo de lucro, y por parte de empresas públicas, buscando promover el beneficio de la sociedad en su conjunto y el interés nacional; y iv) no hay una tarifa que determine el valor a pagar por concepto de la contribución, lo cual es una generalidad en este tipo de gravámenes.

En este sentido, la UPME registrará los recursos de que trata la consulta 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.

Cuando ISA reporte su información financiera a la CGN, homologará dicha información al Catálogo General de Cuentas actualizado mediante la Resolución 453 de 2024. Así las cosas, ISA homologará los aportes efectuados a la UPME de conformidad con la Ley 2294 de 2023, en las siguientes subcuentas y cuentas: 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si es del caso reportar la obligación, y 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, el gasto respectivo.

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

CONCEPTO No. 20251100025511 DEL 14-07-2025

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Conciliación de cuentas por pagar a proveedores

Doctor
WILLIAM LEONARDO MORENO GARCÍA
Coordinador Gestión Cuentas por Pagar
Departamento de Servicio de Operaciones Financieras
Ecopetrol S.A.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20250010028812 del 10 de junio de 2025, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Cómo resultados del proceso de auditoria financiera a Ecopetrol S.A. en la vigencia 2024, adelantado por la Contraloría General de la República la entidad dejó en su informe un hallazgo de carácter administrativo el cual cito a continuación.

‘De la observación planteada se identificó una diferencia entre los saldos contables registrados en las cuentas por pagar al 31 de diciembre de 2024 y los reportados por los proveedores. Esto fue atribuido a debilidades en el seguimiento, control y conciliación de información entre contabilidad y proveedores’

A lo que Ecopetrol ha respondido que los saldos reportados en los estados financieros por la entidad se encuentran conforme la normatividad contable vigente y sus respectivas políticas contables Así mismo, tiene establecidos controles y procedimientos sobre este proceso, los cuales permiten gestionar adecuadamente el reconocimiento de los hechos económicos en su contabilidad basados en los documentos legales emitidos y radicados por los proveedores.

Las diferencias correponden a las siguientes causales:

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

1. Facturas rechazadas o no recibidas por Ecopetrol por no cumplir con requisitos para pago y para las que los proveedores han estado emitiendo notas crédito en 2025
2. Retenciones de impuestos y retenciones en garantía causadas por Ecopetrol al momento de contabilizar las facturas, conforme con las normas contables y fiscales; pero no reconocidas por los proveedores al momento de registrar la factura emitida hacia Ecopetrol S.A

3.

Las validaciones realizadas nos llevan a ratificar que los saldos de las cuentas por pagar se encuentran reconocidos al corte del 31 de diciembre de 2024, atendiendo a la realidad económica de las operaciones llevadas a cabo con los terceros indicados y, por tanto, no hay errores en los registros contables de Ecopetrol S.A.

Sin embargo La Contraloría persistió en que deben existir conciliaciones de saldos con los proveedores, de acuerdo con lo anterior, agradecemos indicarnos el concepto contable respecto al manejo y conciliación de saldos de las cuentas por pagar con terceros y si dentro de la normatividad vigente existe la obligación de realizar conciliaciones de saldos con terceros diferentes a entidades estatales”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, establecidos en el "Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, Grupo 1" del Decreto 2420 de 2015, incorporado por el Decreto 2270 de 2019 y modificado por los decretos 1432 de 2020, 938 de 2021, 1611 de 2022 y 1271 de 2024, señalan:

“CAPÍTULO 2 – CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

(...)

2.4 Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Características cualitativas fundamentales

2.5 Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.

Relevancia

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

2.6 La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes.

(...)

Representación fiel

2.12 Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62).

(...)

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

2.20 Para que la información sea útil debe ser relevante y, además, debe proporcionar una representación fiel de lo que pretende representar. Ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fiel de un fenómeno relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

Verificabilidad

2.30 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes y diferentes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes, junto con las probabilidades correspondientes.

(...)

CAPÍTULO 4 – LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

Definición de pasivo

4.26. Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

4.27. Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:

- (a) la entidad tiene una obligación (véanse los párrafos 4.28 a 4.35)
- (b) la obligación es transferir un recurso económico (véanse los párrafos 4.36 a 4.41)
- (c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véase los párrafos 4.42 a 4.47)

Obligación

4.28 El primer criterio para un pasivo es que la entidad tenga una obligación.

4.29 Una obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre es debida a un tercero (o terceros). El tercero (o terceros) podría ser una persona u otra entidad, un grupo de personas o de otras entidades, o una colectividad social. No es necesario conocer la identidad del tercero (o terceros) a quien se debe la obligación.

(...)

Transferencia de un recurso económico

4.36 El segundo criterio para un pasivo es que la obligación sea la transferencia de un recurso económico.

4.37 Para satisfacer este criterio, la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero (o a varios terceros). Para que exista ese potencial, no se necesita que sea cierto, ni siquiera probable, que se vaya a requerir que la entidad transfiera un recurso económico - se puede requerir, por ejemplo, la transferencia solo si ocurre un determinado suceso futuro incierto. Solo es necesario que la obligación exista ya y que, en, al menos, una circunstancia, se requiera que la entidad transfiera un recurso económico.

(...)

Obligación presente como resultado de sucesos pasados

4.42 El tercer criterio para un pasivo es que la obligación sea una obligación presente que exista como resultado de sucesos pasados.

4.43 Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados solo si:

- (a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y

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

(b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso.

(...)

Norma Internacional de Contabilidad 1

Presentación de Estados Financieros

(...)

Estados financieros

(...)

Características generales

(...)

Base contable de acumulación (devengo)

27 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

28 Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando éstas satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual” (subrayado fuera del texto)”.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante 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.

1.2. 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.

(...)

2.1. 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, (...) Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

3. GESTIÓN DEL 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.

(...)

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 del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, señala que un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de eventos pasados y que para que exista un pasivo deben satisfacerse los siguientes tres criterios: i) que la entidad tenga una obligación, es decir, que exista un deber o responsabilidad sobre la cual la entidad no tiene capacidad práctica de evitar, ii) que la obligación tenga el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero (o a varios terceros) y iii) que la obligación presente exista como resultado de sucesos pasados, es decir, que la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción, y como consecuencia, la entidad tendrá que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso. Adicionalmente, es preciso señalar que una obligación puede cumplir la definición de un pasivo incluso si la probabilidad de transferir un recurso económico es baja.

Por su parte, la NIC 1 incorporada al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, establece que las entidades deberán elaborar sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación o devengo para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, entre los cuales se contemplan los pasivos.

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

De otro lado, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable precisa que el control interno contable se adelanta entre otras razones, con el fin de lograr la 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; y a su vez, indica que la entidad debe establecer las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros.

En línea con lo anterior, el citado Procedimiento contempla como parte de la gestión del riesgo contable que las entidades 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. Para ello, 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, entre otras actividades, mediante cruces de información con fuentes externas, dejando evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones realizados. Asimismo, se precisa que, 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.

En consecuencia, le corresponde a la entidad establecer dentro de sus políticas contables para la preparación y presentación de los estados financieros, así como en sus políticas de operación, mecanismos que faciliten la ejecución del proceso contable; siempre, buscando presentar la realidad de los hechos económicos y la sustentación de estos, a través de conciliaciones entre los saldos de sus estados financieros y la información de los terceros, adicional al proceso de conciliación y reporte de operaciones recíprocas con entidades públicas. Por lo tanto, la entidad debe realizar una evaluación de las obligaciones reconocidas en su información financiera y así poder determinar las acciones administrativas necesarias para soportar dichos saldos ante los requerimientos de los entes de control.

2. NORMAS

2.1 NIC 1 – PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

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

2.2 NIC 2 - INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20251100014081 DEL 11-04-2025

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	NIC 2 - Inventarios NIC 36 - Deterioro del Valor de los Activos NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
	SUBTEMA	Activo en los contratos que aplican la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, y aún no se ha satisfecho la obligación de desempeño. Deterioro del activo en los contratos con clientes y la provisión contrato oneroso.

Doctora

JOHANA ANDREA BOTERO SARMIENTO

Profesional Junior 1

Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial - ENTERRITORIO

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20250010003192 del 22 de enero de 2025, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Antecedente:

ENTerritorio S.A. tiene por objeto: Ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquier de sus etapas.

Dentro de sus líneas de negocio, encontramos la Gerencia Integral de Proyectos, en donde se desarrollan actividades jurídicas, técnicas, administrativas y financiera de manera integral, en virtud de las cuales ENTerritorio S.A. actúa bajo su cuenta y riesgo asumiendo obligaciones de resultado para con quien lo contrata, (...).

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

(...)

Teniendo en cuenta lo anterior, ENTerritorio S.A. bajo el CUIF expedido por la Superfinanciera de Colombia – SFC, así como la homologación al catálogo de la CGN, registra las operaciones de la siguiente manera:

- Los aportes entregados por el cliente se homologan en la cuenta 2910 Ingresos Recibidos por Anticipado, subcuenta 291090 Otros Ingresos recibidos por Anticipado y la contrapartida se homologa en la cuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras, subcuenta 111006 Cuentas de Ahorro.

SUPERFINANCIER A CUIF	NOMBRE CUENTA SUPERFINANCIERA	CGN CUIF	NOMBRE CUENTA CGN	DEBITO	CREDIT O
111505	BANCOS Y OTRAS ENTIDADES FINANCIERAS	1.1.10.06	CUENTA DE AHORRO	100,00	0,00
290795	INGRESOS ANTICIPADOS	2.9.10.90	OTROS INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO	0,00	100,00

- La ejecución del convenio generada por el pago de la contratación derivada se homologa a la cuenta 1511 Prestadores de Servicios, subcuenta 151190 Otros Inventarios de Prestadores de Servicios y la contrapartida se homologa a la cuenta 2401 Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, subcuenta 240101 Bienes y Servicios, a nombre del proveedor del bien o servicio prestado.

SUPERFINANCIERA CUIF	NOMBRE CUENTA SUPERFINANCIERA	CGN CUIF	NOMBRE CUENTA CGN	DEBITO	CREDITO
196095	DIVERSOS	1.5.11.90	OTROS INVENTARIOS DE PRESTADORES DE SERVICIOS	100,00	0,00
251110	PROVEEDORES Y SERVICIOS POR PAGAR	2.4.01.01	BIENES Y SERVICIOS	0,00	100,00

- Derivado del cumplimiento de las obligaciones de desempeño, ENTerritorio S.A. reconoce el ingreso en la cuenta homologada 4390 Otros de Servicios, subcuenta 439090 Otros Servicios y la contrapartida como disminución de la cuenta homologada 2910 Ingresos Recibidos por Anticipado, subcuenta 291090 Otros Ingresos recibidos por Anticipado.

SUPERFINANCIERA CUIF	NOMBRE CUENTA SUPERFINANCIERA	CGN CUIF	NOMBRE CUENTA CGN	DEBITO	CREDITO
290795	INGRESOS ANTICIPADOS	2.9.10.90	OTROS INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO	100,00	0,00
411595	COMISIONES Y/O HONORARIOS	4.3.90.90	OTROS SERVICIOS	0,00	100,00

- Así mismo, con el cumplimiento de las obligaciones de desempeño, se reconoce el gasto, a la cuenta homologada del grupo 6390 Otros Servicios, subcuenta 639012

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

Consultorías, disminuyendo la cuenta de inventario homologada al grupo 1511 Prestadores de Servicios, subcuenta 151190 Otros Inventarios de Prestadores de Servicios

SUPERFINANCIER A CUIF	NOMBRE CUENTA SUPERFINANCIERA	CGN CUIF	NOMBRE CUENTA CGN	DEBITO	CREDITO
196095	DIVERSOS	1.5.11.90	OTROS INVENTARIOS DE PRESTADORES DE SERVICIOS	0,00	100,00
519095	DIVERSOS	6.3.90.12	CONSULTORÍAS	100,00	0,00

Por otra parte, derivado del análisis realizado para algunos convenios de la empresa, se determinó la provisión por concepto de contrato oneroso que trata la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, sin embargo, en atención a párrafo 69 de esta norma que indica: 'Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdida por deterioro del valor que correspondan a los activos utilizados en el cumplimiento del contrato (véase la NIC 36)'. ENTerritorio deterioró los inventarios con la cuenta homologada 1580 Deterioro Acumulado de Inventarios (CR), por tratarse de activos que corresponden a los costos y gastos asociados a la ejecución de los proyectos analizados.

Consulta:

En razón a que ENTerritorio S.A. refleja inventarios en la cuenta 19 Otros activos (código CUIF) homologada a la cuenta 15 Inventarios (código CGN), la Contraloría General de la República en la auditoría financiera para la vigencia 2023, llama la atención sobre el deterioro por concepto de contrato onerosos aplicado a la cuenta de inventarios, ya que para ellos la norma aplicable para tal efecto es la NIC 2 Inventarios; sin embargo, es de aclarar que en cuenta homologada al Grupo 1511 Prestadores de Servicios, se refleja la ejecución de los convenios como lo indicó la CGN en concepto 20182000034161 del 10 de julio de 2018

(...)

Por esta razón, nos permitimos solicitar la confirmación la cuenta del activo que debe utilizar ENTerritorio S.A. para el reconocimiento de la ejecución de los convenios cuando la empresa actúa como principal y aún no se ha configurado el registro del ingreso y gasto por el cumplimiento de las obligaciones de desempeño.

Así mismo, solicitamos su pronunciamiento para determinar si la cuenta del inventario debe deteriorarse en aplicación de la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, ya que si bien es cierto son activos que surgen como consecuencia de la ejecución de los convenios o contratos interadministrativos, no es preciso indicar que son activos 'utilizados' para el cumplimiento del objeto contractual".

CONSIDERACIONES

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 – Inventarios, NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos y NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, modificado por la Resolución 441 de 2024, señalan:

“NIC 2 - Inventarios

(...)

Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Inventarios son activos:

(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;

(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o

(c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

(...)

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

19 [Eliminado]

(...)

NIC 36- Deterioro del Valor de los Activos

(...)

Alcance

2 Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, distintos de:

(a) inventarios (véase la NIC 2 Inventarios);

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

(b) activos de contratos y activos que surgen de los costos para obtener o cumplir un contrato que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes;

(...)

NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

(...)

Alcance

1 Esta Norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto:

(a) aquellos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas; y

(b) [eliminado]

(c) aquellos de los que se ocupe alguna otra Norma.

2 Esta Norma no es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo garantías) que quedan dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros.

3 Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.

(...)

5 Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:

(...)

(g) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (véase la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes). Sin embargo, como la NIIF 15 no contiene ninguna especificación para abordar contratos con clientes que resulten, o vayan a ser, onerosos, esta Norma se aplica a estos casos.

(...)

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

Contratos de carácter oneroso

66 Si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y medidas como una provisión.

67 (...) Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.

68 En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

69 Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato (véase la NIC 36)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, indica:

“Identificación de las obligaciones de desempeño

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

32 Para cada obligación de desempeño identificada de acuerdo con los párrafos 22 a 30, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de

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

desempeño a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado (de acuerdo con el párrafo 38). Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado.

33 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

(...)

Medición

46 Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño.

(...)

Costos del contrato

Incrementos de costos por la obtención de un contrato

91 Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.

(...)

Costos de cumplir un contrato

95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

(a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos

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

relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

(b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y

(c) se espera recuperar los costos.

(...)

Amortización y deterioro de valor

99 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico [como se describe en el párrafo 95(a)].

(...)

101 Una entidad reconocerá un deterioro de valor en el resultado del periodo en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 supere:

(a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos

(b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).

102 A efectos de la aplicación del párrafo 101, para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, una entidad utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción (excepto por los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

103 Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, NIC 2, NIC 16 y NIC 38). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 101, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el fin de aplicar la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos a dicha unidad generadora de efectivo.

(...)

Presentación

105 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo del contrato o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.

106 Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente).

107 Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113(b)]” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta: 1 - Contratos que aplican la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, y aún no se ha satisfecho la obligación de desempeño.

De conformidad con las consideraciones, es de precisar que, la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, emitida en mayo de 2014, eliminó el párrafo 19 - Costo de los inventarios para un prestador de servicios, de la NIC 2 - Inventarios.

La NIIF 15 se fundamenta en el principio de que los ingresos se reconocen cuando el control de un bien o servicio se transfiere al cliente. Para reconocer ingresos según la NIIF 15, una entidad aplicará cinco pasos: i) identificará el contrato con el cliente; ii) identificará las obligaciones de desempeño del contrato; iii) determinará el precio de la transacción; iv) asignará el precio de transacción a cada obligación de desempeño; y v)

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

reconocerá los ingresos cuando se satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio prometido a un cliente, que es cuando el cliente obtiene el control de dicho bien o servicio.

Adicionalmente, la NIIF 15 permite que una entidad reconozca como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente y los costos para cumplir un contrato que: estén directamente relacionados con el contrato, que generen o mejoren recursos utilizados para cumplir con futuras obligaciones de desempeño, y de los cuales se espera que se recuperen (párrafo 91 y 95). Estos costos, diferentes a los materiales o suministros que sean consumidos en la prestación de servicios (los cuales se encuentran dentro de la definición de inventarios de la NIC 2), no se consideran inventarios, sino activos por costos de cumplimiento de contrato, y se presentan como tales en el estado de situación financiera.

Ahora bien, en el momento en que se cumple una obligación de desempeño, la entidad reconocerá como ingresos de sus actividades ordinarias el monto correspondiente al precio de la transacción, sobre los cuales la entidad aún no ha reconocido el correspondiente ingreso, y amortizará el activo por costos de cumplimiento de contrato (reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95) de manera sistemática y congruente con la transferencia al cliente de los servicios. Además, el activo por costos de cumplimiento de contrato se deteriorará, conforme al párrafo 101 de la NIIF 15.

Por último, si la entidad recibe un pago adelantado de un cliente, conforme al párrafo 106, la entidad registrará un pasivo contractual o el monto del anticipo debido a su compromiso de entregar servicios en el futuro. La entidad eliminará de sus registros contables dicho pasivo contractual, y reconocerá ingreso de operaciones ordinarias, en el momento en que efectúe la transferencia de esos servicios y, por lo tanto, cumpla con la obligación de desempeño.

En consecuencia, para efectos de homologación y reporte de información financiera a la CGN, ENTerritorio reportará:

- el valor de los recursos recibidos de manera adelantada del cliente, en la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.
- el activo por costos de cumplimiento de contrato, en la cuenta 1511-PRESTADORES DE SERVICIOS, cuando no se ha satisfecho la obligación de desempeño, lo que puede ocurrir al finalizar el periodo contable, entre otros momentos. Lo anterior, mientras se evalúa al interior de la CGN la creación de una cuenta, para dicha homologación.
- el deterioro determinado conforme a lo establecido en el párrafo 101 de la NIIF15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, en la subcuenta 158012-Inventarios de prestadores de servicios de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS. Lo anterior, mientras se evalúa al interior de la CGN la creación de una cuenta, para dicha homologación.

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

- los costos asociados a los servicios entregados al cliente, deberán homologarse en el costo de ventas en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.

Pregunta 2: Provisión por contrato oneroso, de conformidad con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

La NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, determina las bases para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Además, define el contrato de naturaleza onerosa como aquel en el que los costos inevitables para cumplir con las obligaciones asumidas superan los beneficios económicos que se esperan obtener. En tal caso, si la empresa posee un contrato oneroso, reconocerá la provisión correspondiente.

En este sentido, la empresa podrá, dadas las características del contrato oneroso, reconocer la provisión por contrato oneroso de conformidad con la NIC 37 y, además, reconocer un deterioro de valor del activo por costos de cumplimiento de contrato de acuerdo con el párrafo 101 de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes.

Con respecto al párrafo 69 de la NIC 37, este párrafo aplicará para el reconocimiento del deterioro de valor de los activos que la empresa utilice en la prestación de los servicios contratados y, que no se encuentren dentro del alcance de la NIC 2 Inventarios, ni de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes, entre otras, como lo señala la NIC 36-Deterioro del Valor de los Activos.

2.3 NIC 7 - ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

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

2.4 NIC 8 - POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

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

2.5 NIC 10 - HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA

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

2.6 NIC 12 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

2.7 NIC 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

2.8 NIC 19 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

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

2.9 NIC 20 - CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES

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

2.10 NIC 21 - EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

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

2.11 NIC 23 - COSTOS POR PRÉSTAMOS

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

2.12 NIC 24 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

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

2.13 NIC 26 - CONTABILIZACIÓN E INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO

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

2.14 NIC 27 - ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS

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

2.15 NIC 28 - INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS

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

2.16 NIC 29 - INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

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

2.17 NIC 32 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN

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

2.18 NIC 33 - GANANCIAS POR ACCIÓN

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

2.19 NIC 34 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA

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

2.20 NIC 36 - DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20251100014081 del 11-04-2025

2.21 NIC 37 - PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20251100014081 del 11-04-2025

2.22 NIC 38 - ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO No. 20251100036831 DEL 12-09-2025

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMA	NIC 38 – Activos Intangibles
	SUBTEMA	Tratamiento contable de activos intangibles generados internamente para uso interno

Doctor
IVÁN HERNANDO ROMERO PÉREZ
Subdirector Financiero y Operativo
Fondo de Garantías de Instituciones Financieras
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20250010037452 del 31 de julio de 2025, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de 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 Garantías de Instituciones Financieras (Fogafín), en su rol de entidad pública que aplica las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) plenas (Grupo 1), se enfrenta a un desafío recurrente en el tratamiento contable de los activos intangibles desarrollados internamente por su propio equipo de ingenieros y personal técnico y en otras oportunidades desarrollados por intermedio de una Fábrica de Software.

Antecedentes y contexto del problema: Fogafín ha desarrollado internamente diversos sistemas de información para apoyar sus operaciones y cumplir con sus facultades legales, los cuales se encuentran actualmente en producción y son de gran utilidad para la entidad. Sin embargo, nuestra interpretación ha sido que los desembolsos relacionados con estos desarrollos deben ser reconocidos como gastos del período. Nuestra argumentación se ha basado en las siguientes dificultades prácticas y conceptuales, particularmente relevantes para una entidad pública:

- Dificultad para distinguir entre las fases de investigación y desarrollo. En la práctica, la naturaleza de nuestros proyectos internos, que involucran el esfuerzo transversal de múltiples equipos y el conocimiento acumulado, hace extremadamente difícil y subjetivo

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

establecer una distinción clara y fiable entre la fase de investigación (cuyos costos deben ser gastos) y la fase de desarrollo (cuyos costos podrían capitalizarse). De acuerdo con el párrafo 53 de la NIC 38, si una entidad no es capaz de distinguir estas fases, debe tratar todos los desembolsos como si hubiesen sido soportados solo en la fase de investigación, es decir, como gastos.

- Naturaleza de los beneficios económicos futuros: Nuestros aplicativos están diseñados para funciones específicas de Fogafín y no se espera que generen ingresos por ventas o servicios a terceros, ni que tengan un mercado activo para su comercialización o se identifiquen reducción de costos operativos para la entidad.
- Medición fiable del costo: La dificultad en delimitar las fases de investigación y desarrollo también incide en la capacidad de medir de forma fiable el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo, especialmente en lo que respecta a los costos de personal propio.

Hemos revisado el Concepto 0017 de 2025 del CTCP, el cual aclara que, para entidades que aplican NIIF plenas (Grupo 1), los costos de las remuneraciones a los empleados (sueldos, salarios, aportaciones a la seguridad social) pueden incorporarse al costo de los activos intangibles generados internamente, siempre que contribuyan directamente a su construcción y cumplan con los requisitos de la NIC 38 (párrafos 57 y 66, literal b). Este concepto es fundamental, ya que abre la puerta a la capitalización de una parte significativa de los costos de personal involucrados en nuestros desarrollos.

El tipo de activos intangibles desarrollados corresponden a herramientas tecnológicas que faciliten la operatividad interna de Fogafín como son:

- Seguimiento de contratos
- Administración de activos
- PQRS
- Tareas de servicios generales
- Gestión de comisiones de viaje

Sin embargo, persiste la incertidumbre sobre la aplicación de este principio en nuestro contexto específico, dadas las dificultades prácticas ya expuestas sobre la diferenciación de fases y la naturaleza de los beneficios de una entidad pública.

Con base en lo anterior, solicitamos respetuosamente al Consejo Técnico de la Contaduría Pública un concepto que aborde los siguientes puntos específicos para las entidades públicas que aplican NIIF plenas (Grupo 1) y desarrollan activos intangibles con personal interno o por intermedio de una Fábrica de Software (proveedor externo):

- ¿Cómo poder definir que se tiene el control cuando no se identifica fácilmente la generación de beneficios económicos futuros en la medida que muchos de estos

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

desarrollos apoyan la gestión de la entidad, pero no necesariamente se traducen en una disminución de costos o la obtención de un ingreso para Fogafín?

- ¿Cómo deben las entidades públicas (Grupo 1) determinar de manera fiable la proporción de salarios y prestaciones sociales del personal interno (ingenieros, desarrolladores, gerentes de proyecto, analistas, etc.) que puede ser capitalizada como parte del costo de un activo intangible generado internamente, especialmente cuando la distinción entre las fases de investigación y desarrollo es difícil de establecer en la práctica?

- ¿Qué tipo de evidencia o metodología específica se recomienda para justificar la atribución directa de costos al activo, considerando que las actividades de personal pueden ser híbridas (investigación, desarrollo, mantenimiento, administración) en proyectos completos y continuos?

- ¿Cómo deben interpretarse los 'beneficios económicos futuros' (párrafo 57, literal d, de la NIC 38) en el contexto de entidades públicas cuyo objetivo principal no es la generación de ingresos por venta de productos o servicios, sino la optimización de la gestión, la eficiencia y la prestación de un servicio público (como en el caso de Fogafín, que busca proteger los ahorros de los ciudadanos y asegurar la estabilidad del sistema financiero)?".

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:

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

(...)

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del 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 Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 – Activos intangibles, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, modificado por la Resolución 441 de 2024, señala:

“Definiciones

8 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Un activo es un recurso:

- (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- (b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro.

Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física.

(...)

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea Inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, dispositivos, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

(...)

Investigación es todo aquel estudio original y planificado emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

(...)

9 Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

10 No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

(...)

Control

13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

(...)

Beneficios económicos futuros

17 Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual dentro

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

del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.

Reconocimiento y medición

18 El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17); y
- (b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23).

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

(...)

21 Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
- (b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad.

22 La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

23 Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

24 Un activo Intangible se medirá inicialmente por su costo.

(...)

Otros activos intangibles generados internamente

51 En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:

- (a) Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro; y

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

(b) Establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 52 a 67, para todos los activos generados de forma interna.

52 Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

- (a) la fase de investigación; y
- (b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos "investigación" y "desarrollo" han sido definidos en esta Norma, los de "fase de investigación" y "fase de desarrollo" tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

53 Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

54 No se reconocerán activos Intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de Investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de Investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.

55 En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

56 Son ejemplos de actividades de investigación:

- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- (c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y

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

(d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

57 Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto Interno) se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

(a) Técnicamente, es posible 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 en cuestión para usarlo o venderlo.

(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

(d) La forma en que el activo Intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

(e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo Intangible.

(f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

58 En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

59 Son ejemplos de actividades de desarrollo:

(a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;

(b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;

(c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y

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

(d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

60 Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo establecido en la NIC 36.

61 La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

62 Con frecuencia, el sistema de costos de la entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.

(...)

Costo de un activo intangible generado internamente

65 El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 Y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

66 El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;

(b) los costes de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;

(c) los honorarios para registrar los derechos legales; y

(d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales a), i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación (CGN) le compete determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; 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.

De conformidad con la NIC 38 un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del cual espera obtener beneficios económicos en el futuro, de igual forma define que, un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física y que se reconocerá como tal, si, y sólo si: (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y (b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad. Adicionalmente, establece que un activo intangible generado internamente se reconocerá solo cuando este sea producto de una fase de desarrollo.

De esta manera, la entidad debe realizar los procesos necesarios para diferenciar la fase de investigación de la fase de desarrollo. Teniendo en cuenta que, la fase de investigación consiste en la obtención de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, mientras que la fase de desarrollo es la aplicación de esos conocimientos a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, dispositivos, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial. Consecuentemente, la entidad debe demostrar el cumplimiento de los aspectos descritos en el párrafo 57 de la NIC 38, para reconocer los desembolsos realizados en la fase de desarrollo como activo intangible.

Teniendo en cuenta lo anterior, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Pregunta 1. ¿Cómo poder definir que se tiene el control cuando no se identifica fácilmente la generación de beneficios económicos futuros en la medida que muchos de estos desarrollos apoyan la gestión de la entidad, pero no necesariamente se traducen en una disminución de costos o la obtención de un ingreso para Fogafín?

En virtud de lo establecido en la NIC 38, se reconocerá una partida como activo intangible, si esta cumple con la definición de activo intangible y los criterios para su

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

reconocimiento, esto es, que sea un recurso controlado por la entidad y del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

En este sentido, para determinar la probabilidad de obtener los beneficios económicos futuros provenientes del activo, la entidad utilizará hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo. Ahora bien, al tratarse de un activo intangible generado internamente y para uso interno, es competencia de la entidad demostrar con base a la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, la utilidad que tendrá para la misma y de esta manera demostrar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros.

De lo contrario, si la entidad no puede soportar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, el importe derivado de su generación interna se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido.

Pregunta 2. ¿Cómo deben las entidades públicas (Grupo 1) determinar de manera fiable la proporción de salarios y prestaciones sociales del personal interno (ingenieros, desarrolladores, gerentes de proyecto, analistas, etc.) que puede ser capitalizada como parte del costo de un activo intangible generado internamente, especialmente cuando la distinción entre las fases de investigación y desarrollo es difícil de establecer en la práctica?

Un proyecto interno, se reconocerá como activo intangible solo si en la fase de desarrollo se cumplen con los criterios descritos en el párrafo 57 de la NIC 38, entre las cuales se tiene la capacidad para medir, de forma fiable, los desembolsos atribuibles al activo intangible durante su desarrollo. En este sentido, es competencia de la entidad establecer la forma más fiable para determinar los costos directamente atribuibles en la fase de desarrollo para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

Así las cosas, si no es posible distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, la entidad tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación, es decir, se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.

Pregunta 3. ¿Qué tipo de evidencia o metodología específica se recomienda para justificar la atribución directa de costos al activo, considerando que las actividades de personal pueden ser híbridas (investigación, desarrollo, mantenimiento, administración) en proyectos completos y continuos?

En atención a lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º Ley 298 de 1996, la CGN no ha emitido normativa sobre metodologías para asignación de costos. Por lo tanto, de ser necesario, le corresponderá

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

a la entidad efectuar los desarrollos metodológicos y procedimentales apropiados a las particularidades de cada caso.

Pregunta 4. ¿Cómo deben interpretarse los “beneficios económicos futuros” (párrafo 57, literal d, de la NIC 38) en el contexto de entidades públicas cuyo objetivo principal no es la generación de ingresos por venta de productos o servicios, sino la optimización de la gestión, la eficiencia y la prestación de un servicio público (como en el caso de Fogafín, que busca proteger los ahorros de los ciudadanos y asegurar la estabilidad del sistema financiero)?

La NIC 38 establece que se reconocerá un activo como activo intangible surgido de la fase de desarrollo, solo si se cumple con los criterios descritos en el párrafo 57 de la norma en mención, entre los cuales se tiene que, la entidad debe demostrar la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

En este sentido, para el caso de activos intangibles generados internamente para uso interno, los beneficios económicos futuros están asociados con la utilidad del mismo para la entidad, como puede ser la optimización en la prestación del servicio público. Lo cual, como se explicó en la respuesta de la pregunta 1, es competencia de la entidad demostrar a partir de evidencia suficiente, la utilidad que tendrá para la misma.

2.23 NIC 39 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

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

2.24 NIC 40 - PROPIEDADES DE INVERSIÓN

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

2.25 NIC 41 - AGRICULTURA

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

2.26 NIIF 1 - ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

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

2.27 NIIF 2 - PAGOS BASADOS EN ACCIONES

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

2.28 NIIF 3 - COMBINACIONES DE NEGOCIOS

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

2.29 NIIF 4 - CONTRATOS DE SEGURO

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

2.30 NIIF 5 - ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS

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

2.31 NIIF 6 - EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES

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

2.32 NIIF 7 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR

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

2.33 NIIF 8 - SEGMENTOS DE OPERACIÓN

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

2.34 NIIF 9 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS

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

2.35 NIIF 10 - ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

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

2.36 NIIF 11 - ACUERDOS CONJUNTOS

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

2.37 NIIF 12 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES

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

2.38 NIIF 13 - MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE

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

2.39 NIIF 14 - CUENTAS DE DIFERIMIENTOS DE ACTIVIDADES REGULADAS

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

2.40 NIIF 15 - INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20251100014081 del 11-04-2025

2.41 NIIF 16 - ARRENDAMIENTOS

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

2.42 NIIF 17 – CONTRATOS DE SEGURO

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

2.42 CINIIF 1 - CAMBIOS EN PASIVOS EXISTENTES POR RETIRO DE SERVICIO, RESTAURACIÓN Y SIMILARES

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

2.43 CINIIF 2 - APORTACIONES DE SOCIOS DE ENTIDADES COOPERATIVAS E INSTRUMENTOS SIMILARES

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

2.44 CINIIF 5 - DERECHOS POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PARA EL RETIRO DEL SERVICIO, LA RESTAURACIÓN Y LA REHABILITACIÓN MEDIOAMBIENTAL

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

2.45 CINIIF 6 - OBLIGACIONES SURGIDAS DE LA PARTICIPACIÓN EN MERCADOS ESPECÍFICOS-RESIDUOS DE APARATOS ELÉCTRICOS Y ELECTRÓNICOS

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

2.46 CINIIF 7 - APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REEXPRESIÓN SEGÚN LA NIC 29 INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS

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

2.47 CINIIF 10 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA Y DETERIORO DEL VALOR

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

2.48 CINIIF 12 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS

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

2.49 CINIIF 14 - EL LÍMITE DE UN ACTIVO POR BENEFICIOS DEFINIDOS, OBLIGACIÓN DE MANTENER UN NIVEL MÍNIMO DE FINANCIACIÓN Y SU INTERACCIÓN

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

2.50 CINIIF 16 - COBERTURAS DE UNA INVERSIÓN NETA EN UN NEGOCIO EN EL EXTRANJERO

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

2.51 CINIIF 17 - DISTRIBUCIONES, A LOS PROPIETARIOS, DE ACTIVOS DISTINTOS AL EFECTIVO

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

2.52 CINIIF 19 - CANCELACIÓN DE PASIVOS FINANCIEROS CON INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO

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

2.53 CINIIF 20 - COSTOS DE DESMONTE EN LA FASE DE PRODUCCIÓN DE UNA MINA A CIELO ABIERTO

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

2.54 CINIIF 21 - GRAVÁMENES

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

2.55 CINIIF 22 - TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS

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

2.56 CINIIF 23 - LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

2.57 SIC-7 - INTRODUCCIÓN DEL EURO

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

2.58 SIC-10 - AYUDAS GUBERNAMENTALES-SIN RELACIÓN ESPECÍFICA CON ACTIVIDADES DE OPERACIÓN

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

2.59 SIC-25 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS-CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FISCAL DE LA ENTIDAD O DE SUS ACCIONISTAS

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

2.60 SIC-29 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: INFORMACIÓN A REVELAR

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

2.61 SIC-32 - ACTIVOS INTANGIBLES - COSTOS DE SITIOS WEB

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

3. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

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

4. OTROS ELEMENTOS

4.1 REFERENTE TEÓRICO Y METODOLÓGICO DE LA REGULACIÓN CONTABLE PÚBLICA

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

4.2 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES

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

4.2.1 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20251100025511 DEL 14-07-2025

4.2.2 PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL

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

4.2.3 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES.

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

4.2.4 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)

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

4.3 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

5. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA NORMA ESPECÍFICA

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20251120013631 del 24-04-2025

6. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS

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



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Cuentas Claras, Estado Transparente



SC-
7328-1



SA-CER
366516



OS-CER
366518



f @ContaduriaGeneraldeLaNacionCGN **▶ CGNOFicial**
in Contaduría General de la Nación **X @Contaduria_CGN**



www.contaduria.gov.co