

# DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

**ENERO A DICIEMBRE**  
**2023**

MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE  
COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, O  
QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL  
PÚBLICO

**CONTENIDO**

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
1.1 MARCO CONCEPTUAL .....	9
1.2 NORMAS .....	72
1.2.1 NIC 1 – PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	72
1.2.2 NIC 2 - INVENTARIOS .....	72
1.2.3 NIC 7 - ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO .....	72
1.2.4 NIC 8 - POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES 73	
1.2.5 NIC 10 - HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA 82	
1.2.6 NIC 12 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS .....	82
1.2.7 NIC 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	83
1.2.8 NIC 19 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	88
1.2.9 NIC 21 - EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA .....	88
1.2.10 NIC 22 - CONTABILIZACIÓN DE LA SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES .....	88
1.2.11 NIC 23 - COSTOS POR PRÉSTAMOS .....	88
1.2.12 NIC 24 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS .....	88
1.2.13 NIC 26 - CONTABILIZACIÓN E INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO .....	88
1.2.14 NIC 27 - ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS .....	88
1.2.15 NIC 28 - INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS .....	89
1.2.16 NIC 29 - INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS 92	
1.2.17 NIC 32 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN .....	92
1.2.18 NIC 33 - GANANCIAS POR ACCIÓN .....	92
1.2.19 NIC 34 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA.....	92
1.2.20 NIC 36 - DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.....	92
1.2.21 NIC 37 - PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES 92	
1.2.22 NIC 38 - ACTIVOS INTANGIBLES.....	92

1.2.23	NIC 39 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN ..	92
1.2.24	NIC 40 - PROPIEDADES DE INVERSIÓN .....	92
1.2.25	NIC 41 - AGRICULTURA .....	92
1.2.26	NIIF 1 - ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA .....	92
1.2.27	NIIF 2 - PAGOS BASADOS EN ACCIONES .....	92
1.2.28	NIIF 3 - COMBINACIONES DE NEGOCIOS .....	92
1.2.29	NIIF 4 - CONTRATOS DE SEGURO .....	93
1.2.30	NIIF 5 - ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS.....	93
1.2.31	NIIF 6 - EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES .....	93
1.2.32	NIIF 7 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR .....	93
1.2.33	NIIF 8 - SEGMENTOS DE OPERACIÓN.....	93
1.2.34	NIIF 9 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS.....	94
1.2.35	NIIF 10 - ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS .....	100
1.2.36	NIIF 11 - ACUERDOS CONJUNTOS .....	100
1.2.37	NIIF 12 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES .....	100
1.2.38	NIIF 13 - MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE .....	100
1.2.39	NIIF 14 - CUENTAS DE DIFERIMIENTOS DE ACTIVIDADES REGULADAS....	100
1.2.40	NIIF 15 - INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES .....	101
1.2.41	NIIF 16 - ARRENDAMIENTOS .....	114
1.2.42	CINIIF 1 - CAMBIOS EN PASIVOS EXISTENTES POR RETIRO DE SERVICIO, RESTAURACIÓN Y SIMILARES .....	116
1.2.43	CINIIF 2 - APORTACIONES DE SOCIOS DE ENTIDADES COOPERATIVAS E INSTRUMENTOS SIMILARES.....	116
1.2.44	CINIIF 5 - DERECHOS POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PARA EL RETIRO DEL SERVICIO, LA RESTAURACIÓN Y LA REHABILITACIÓN MEDIOAMBIENTAL .....	116
1.2.45	CINIIF 6 - OBLIGACIONES SURGIDAS DE LA PARTICIPACIÓN EN MERCADOS ESPECÍFICOS-RESIDUOS DE APARATOS ELÉCTRICOS Y ELECTRÓNICOS .....	116
1.2.46	CINIIF 7 - APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REEXPRESIÓN SEGÚN LA NIC 29 INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS .....	116

1.2.47	CINIIF 10 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA Y DETERIORO DEL VALOR	116
1.2.48	CINIIF 12 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS .....	116
1.2.49	CINIIF 14 - EL LÍMITE DE UN ACTIVO POR BENEFICIOS DEFINIDOS, OBLIGACIÓN DE MANTENER UN NIVEL MÍNIMO DE FINANCIACIÓN Y SU INTERACCIÓN	116
1.2.50	CINIIF 16 - COBERTURAS DE UNA INVERSIÓN NETA EN UN NEGOCIO EN EL EXTRANJERO .....	116
1.2.51	CINIIF 17 - DISTRIBUCIONES, A LOS PROPIETARIOS, DE ACTIVOS DISTINTOS AL EFECTIVO .....	116
1.2.52	CINIIF 19 - CANCELACIÓN DE PASIVOS FINANCIEROS CON INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO .....	117
1.2.53	CINIIF 20 - COSTOS DE DESMONTE EN LA FASE DE PRODUCCIÓN DE UNA MINA A CIELO ABIERTO .....	117
1.2.54	CINIIF 21 - GRAVÁMENES.....	117
1.2.55	CINIIF 22 - TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS .....	117
1.2.56	CINIIF 23 - LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS .....	117
1.2.57	SIC-7 - INTRODUCCIÓN DEL EURO.....	117
1.2.58	SIC-10 - AYUDAS GUBERNAMENTALES-SIN RELACIÓN ESPECÍFICA CON ACTIVIDADES DE OPERACIÓN .....	117
1.2.59	SIC-25 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS-CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FISCAL DE LA ENTIDAD O DE SUS ACCIONISTAS.....	117
1.2.60	SIC-29 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: INFORMACIÓN A REVELAR	117
1.2.61	SIC-32 - ACTIVOS INTANGIBLES - COSTOS DE SITIOS WEB.....	117
1.3	NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE .....	117
1.4	PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES.....	118
1.4.1	PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL .....	118
1.4.2	PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE .	120
1.4.3	PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES .....	124

1.5 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA NORMA ESPECÍFICA. .... 124

2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS ..... 124

## INTRODUCCIÓN

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

En el presente documento, se pone a disposición de los usuarios de la información financiera la compilación de los conceptos emitidos de enero a diciembre de 2023.

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 a los profesionales encargados de resolver las consultas determinar el problema general consultado y el tratamiento contable o contexto en el que se circunscribe la respuesta. Así mismo, orientan al usuario de la Doctrina Contable Pública, en el proceso de búsqueda y consulta de los asuntos de su interés.

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

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

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

### **TAXONOMÍA DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA**

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

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

**Marco Normativo**

Corresponde 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.

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

**Tema**

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, referida a la normativa contable que sustenta la solución a la consulta, la cual corresponde a la estructura del Marco Normativo, así:

- Marco Conceptual
- Normas
- Procedimientos transversales
- 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**

## 1. MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

### 1.1 MARCO CONCEPTUAL

#### CONCEPTO No. 20231100001981 DEL 06-02-2023

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco Conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de las consignaciones sin identificar

Doctor  
CARLOS JULIO TORRES TORRES  
Director de Contabilidad  
Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario – FINAGRO  
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20221400057752 del 26 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario FINAGRO, por mandato de la Ley 16 de 1990 funge como administrador del Fondo Agropecuario de Garantías FAG.

En diversas oportunidades, el FAG ha recibido en sus cuentas bancarias, depósitos sobre los cuales, pese a las gestiones realizadas no ha sido posible su plena identificación y consecuente aplicación. Igualmente, tampoco se han recibido información de terceros reclamando o aclarando el fin para el cual se realizaron dichos depósitos.

En ese estado encontramos partidas conciliatorias, generalmente depósitos realizados en diferentes regiones del país, que datan de varios años atrás sin que haya sido posible su identificación y aplicación.

Por lo anterior, nos dirigimos a esa Unidad Administrativa Especial, con el propósito de solicitar información si al respecto se ha emitido alguna directriz que permita normalizar este tipo de partidas o en su defecto, muy respetuosamente solicitamos se emita una directriz acerca del tratamiento que se debe aplicar a dichas partidas, particularmente sobre consignaciones sin identificar”.

## 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, incluidas las modificaciones realizadas mediante a) el anexo técnico "MODIFICACIÓN A LA NIIF 16 DEL ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 1432 de 2020, b) el "ANEXO TÉCNICO 2021, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 938 de 2021 y c) el "ANEXO TÉCNICO 2022, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 1611 de 2022", señalan:

### "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)

(...)

#### Baja en cuentas

5.26 La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o de un pasivo:

- (a) Para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y
- (b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.

(...)” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Procedimiento transversal para la evaluación del control interno contable, incorporado en la estructura del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

#### “1.1. Definición del control interno contable

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

(...)

#### 2.1. 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.

### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

#### Obligaciones

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

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

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

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en

cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con el Marco Conceptual, los pasivos son obligaciones presentes a cargo de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados. En este sentido, sobre las consignaciones sin identificar, una vez la entidad ha realizado diferentes procesos con el fin de determinar si corresponden a un ingreso, a un pasivo o una disminución de una cuenta por cobrar, y no se logra determinar el objeto de las mismas, la empresa deberá determinar si tiene o no la probabilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros.

Si la empresa determina que sobre dichas consignaciones no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, es decir, la obligación de devolver estos recursos no está presente, la partida deja de cumplir con los criterios para su reconocimiento como un pasivo.

Así las cosas, corresponde al Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO) realizar una evaluación de las partidas conciliatorias y si la entidad determina que no tiene una obligación presente de transferir un recurso económico aplicará lo señalado en el marco conceptual sobre la baja en cuentas de estas partidas. Adicionalmente, la empresa deberá atender lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, el cual establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera sea afectada por cifras que no reflejen su realidad económica.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20231100012171 DEL 10-05-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco Conceptual NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
	<b>SUBTEMA</b>	Cuentas contables para el reporte de información de los ingresos por la administración de recursos.

Doctora  
MYRIAM PANQUEVA BELLO  
Gerente de Unidad Grupo de Contabilidad  
Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial – ENTerritorio  
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010017062 del 30 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se solicita:

“ENTerritorio (...) desarrolla cuatro líneas de negocio dentro de la cuales se encuentran la Línea de Gestión de Proyectos y la Línea de Gerencia de Proyectos.

En la línea Gestión de Proyectos, la responsabilidad de ENTerritorio se circunscribe al acompañamiento en la ejecución de planes, programas, proyectos de inversión o parte de estos, asumiendo única y exclusivamente obligaciones de intermediación para con quien lo contrata, compartiendo actividades y tareas específicas con el ejecutor, entre las que se encuentran la administración de recursos, supervisión e interventoría, contratación, manejo contable y control de los recursos, sin asumir en ningún caso una obligación de resultado frente a la ejecución del proyecto que acompaña y que desde el punto de vista jurídico se convierten en obligaciones de medio, limitando su responsabilidad a la buena diligencia con la que provea un acompañamiento, una intermediación para proveer lo elementos que le demande a su cliente la ejecución del proyecto, sin que sea de su responsabilidad la entrega de un producto entendido como tal, el desarrollo, implementación o ejecución del proyecto de que se trate.

En este sentido ENTerritorio al actuar como administrador de los recursos y teniendo en cuenta que estos no ingresan a su patrimonio sino que son administrados en cuentas bancarias separadas a nombre de cada mandante, la homologación de las cuentas al Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en

el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, se realiza en la subcuenta de orden 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915 Acreedoras de Control por Contra (DB) y la subcuenta 930805-Derechos de la cuenta 9308-Recursos Administrados en Nombre en Terceros.

ENTerritorio dando cumplimiento al concepto emitido por la CGN No. 20221100067441 del 16-11-2022 (...) realizó un análisis individual de la contraprestación recibida en la ejecución de cada convenio suscrito bajo la línea de gestión de proyectos donde concluyó que el ingreso que percibe está determinado por actividades técnicas, jurídicas, financieras, contables y administrativas necesarias para la gestión del proyecto, por lo cual realizó la homologación en el catálogo general en la cuenta 1.3.84 Otras Cuentas Por Cobrar subcuenta 1.3.84.20 Honorarios y la contrapartida se reconoce en la cuenta 4.3.90 Otros Servicios 4.3.90.14 Administración de Proyectos.

Por otro lado, el Departamento Nacional de Planeación dando cumplimiento a la Resolución No. 090 del 08 de mayo del 2020, por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y el Catálogo General de Cuentas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades – 3.4 Comisiones, expedida por la Contaduría General de la Nación; registra esta contraprestación cobrada por ENTerritorio en la subcuenta 249053 Comisiones y como contrapartida del ingreso en la subcuenta 5.8.02.37 Comisiones Sobre Recursos Entregados.

Para finalizar y una vez realizada la conciliación del informe de operaciones recíprocas se evidencia que persiste la diferencia producto de la interpretación en la definición de comisiones y honorarios; dado que ENTerritorio interpreta la comisión como una ganancia extra que obtiene una empresa, vendedor o profesional por los servicios que ofrece a sus clientes, los valores pagados de una comisión nunca son fijos y estos varían por la actividad del negocio y los detalles de la contratación, por lo general las comisiones son pagadas cuando se concluye el cierre de un negocio o venta; y los honorarios son los ingresos percibidos en dinero o en especie en desarrollo de una labor en donde el factor intelectual es determinante la experiencia, los conocimientos y habilidades en un área específica.

En consecuencia, ENTerritorio como resultado del análisis concluye que los ingresos recibidos por la cuota de gerencia en los convenios suscritos bajo la línea de gestión de proyectos se encuentran homologados en la cuenta más idónea en su entender; no obstante, si la Contaduría General de la Nación presenta desacuerdo con esta conclusión, solicitamos nos ilustre con la definición e interpretación que la entidad maneje respecto de los conceptos de ingresos por comisiones y honorarios, lo anterior con el fin de tener un concepto claro y unificado que permita minimizar las diferencias que se están presentando en el informe de operaciones recíprocas”

## CONSIDERACIONES

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 267 de 2022, señala:

“Capítulo 4-Elementos de los estados financieros

(...)

Definiciones de ingresos y gastos

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

Ahora bien, 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, fue actualizado mediante Resolución 062 de 2022.

Por su parte, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, señala:

“Alcance

(...)

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

(...)

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 al mismo patrón de transferencia al cliente (véase 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.

(...)

Determinación del precio de la transacción

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

(...)

Costos del contrato

(...)

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 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 (...)” (Subrayado fuera del texto).

## **CONCLUSIONES**

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos, sean convenios o contratos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución, susceptible de incrementar el patrimonio de quien recibe los recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos y convenios, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

Cuando ENTerritorio ejecute proyectos por su cuenta y riesgo al desarrollar actividades jurídicas, técnicas, administrativas y financieras de manera íntegra y, en consecuencia, asuma obligaciones de resultado, la empresa recibe recursos que debe ejecutar bajo su entera responsabilidad, asumiendo los riesgos y ventajas asociados a estos, por lo que, al tratarse de una Gerencia Integral de Proyectos, para efectos del reporte de la información financiera a la CGN, los ingresos recibidos por ENTerritorio, derivados de la ejecución de estos proyectos, se deben homologar en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del ingreso de la clase 4-INGRESOS, en la medida que cumpla los criterios de reconocimiento definidos en la NIIF 15.

Por lo que, si ENTerritorio presta el servicio únicamente como administrador de proyectos, homologará el ingreso en la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS y el derecho en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Por su parte, cuando ENTerritorio actúe como agente, encargado de actuar como intermediario para cumplir una obligación, deberá homologar los derechos e ingresos correspondientes a la administración de recursos de la línea de negocio de Gestión de Proyectos en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

La homologación de los recursos administrados se realizará en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y la subcuenta 930805-Derechos de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, en la medida que estos recursos no afecten la situación financiera de ENTerritorio, o en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos ingresen directamente a las cuentas bancarias de la empresa.

Así las cosas, una comisión es el valor que la empresa cobra por la gestión efectuada según las actividades pactadas en el contrato o convenio firmado, mientras que los honorarios corresponden al pago por la prestación de servicios.

En consecuencia, no es correcto usar la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS para los ingresos derivados de la ejecución de un contrato de Gestión de Proyectos, puesto que ENTerritorio percibe una comisión por la realización de una intermediación, en este caso ENTerritorio homologará el ingreso en la en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, tal como se emitió en el concepto CGN 20221100053421 del 05 de agosto de 2022 expedido a esa empresa.

Adicionalmente, sobre el contrato entre el DNP y ENTerritorio, la CGN emitió el Concepto No. 20202000055581 del 20 de octubre de 2020, dirigido a la doctora Flor Zulian Salamanca Diaz, Subdirectora Financiera del Departamento Nacional de Planeación, en el que se dieron lineamientos sobre el reconocimiento contable de la cuota de administración en contratos de mandato. Además, allí se estableció que los recursos transferidos por el DNP a ENTerritorio se realizaba en calidad de administración y no bajo una Gerencia Integral de Proyectos.

En este sentido, el DNP reconocerá como gasto las comisiones cobradas por la empresa que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Mientras que, ENTerritorio homologará el derecho y el ingreso en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20231100013851 DEL 23-05-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco conceptual NIC 37 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes NIIF 9 – Instrumentos financieros NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de la restitución de derechos a través de procesos jurídicos.

Doctor  
GONZALO ARMANDO ÁLVAREZ GÓMEZ  
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400019232 del 18 de abril de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se solicita:

“(…) Las empresas de servicios públicos domiciliarios facturan en su documento de cobro, conceptos tales como, cargo fijo, consumos, contribuciones o subsidios e intereses de mora a los usuarios que se le presta el servicio ya sea de acueducto, alcantarillado, gas, energía o tasa de aseo.

En ocasiones hay controversias sobre los consumos que se le cobra al usuario, el cuál puede acudir a la SuperServicios (SSPD) para que dirima el asunto. Hay situaciones en donde la SSPD decide a favor del usuario, lo cual implica dar de baja a dichos conceptos en la facturación del servicio (cargo fijo, consumos, subsidios o contribuciones, intereses de mora) pero adicionalmente, la empresa presenta unos recursos jurídicos que en ocasiones le resultan favorables, restableciendo el derecho del cobro de dichos conceptos al usuario por parte de un tribunal administrativo o de un juez.

La inquietud que se presenta es definir el tratamiento contable cuando el fallo o sentencia sale a favor de la empresa, lo cual implica volver a recuperar dichos cobros que sucedieron en años anteriores. Se deben usar las cuentas de sentencias solamente para todos los conceptos, o se usa temporalmente y luego se reclasifica a cada concepto o se debe registrar cada concepto donde originalmente estaba respaldados por el fallo emitido”.

## **CONSIDERACIONES**

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 267 de 2022, dispone:

### “CAPÍTULO 4 – LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

Definición de activo

4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos”.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizada mediante la Resolución 267 de 2022, establece:

“Activos contingentes

31 La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.

32 Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

33 Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

34 En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.

35 Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios

económicos se ha convertido en probable, la entidad informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

(...)

89 En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad revelará en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52”.

La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9 Instrumentos Financieros del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, menciona:

“Capítulo 3 Reconocimiento y baja en cuentas

### 3.1 Reconocimiento inicial

3.1.1 Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento (véanse los párrafos B3.1.1 y B3.1.2). (...)

### 3.2 Baja en cuentas de activos financieros

(...)

3.2.3 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero cuando, y solo cuando:

- (a) expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, o
- (b) se transfiera el activo financiero, (...).”.

Por su parte, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, dispone:

“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.

Determinación del precio de la transacción

47. Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

(...)

#### 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)].

108. Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el importe correspondiente del ingreso de actividades ordinarias reconocido se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor)".

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, cuando se tenga un derecho incondicional de recibir una contraprestación a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con un cliente se reconocerá una cuenta por cobrar.

Así mismo, 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, establece que un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, y un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

En este sentido, la empresa reconocerá como cuentas por cobrar los cobros por conceptos tales como cargo fijo, consumos, contribuciones o subsidios e intereses de mora a los usuarios a quienes se les presta el servicio de acueducto, alcantarillado, gas, energía y tasa de aseo, cuando se cumplan los criterios de definición de activo y se tenga un derecho incondicional de recibir una contraprestación.

Ahora bien, cuando se presenten controversias por parte de los usuarios y la Superintendencia de Servicios absuelva al usuario del pago, la empresa dará de baja la cuenta por cobrar, por cuanto no se espera un beneficio económico y deja de cumplir los criterios de reconocimiento como activo.

Si, posteriormente, la empresa decide instaurar un recurso jurídico para restablecer el derecho de cobro, corresponde a la empresa evaluar, en el transcurso del proceso judicial, la probabilidad de entrada de beneficios económicos.

En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la empresa, revelará en notas a los estados financieros una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros.

Para efectos de reporte a la CGN, presentará estos activos contingentes en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Cuando finalice el proceso judicial y el juez declare la restitución del derecho, la empresa realizará el respectivo reconocimiento del ingreso y del derecho.

Este hecho será reportado a la CGN en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y en la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad y 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad de la cuenta 4802-FINANCIEROS,

por los valores de los derechos restituidos de conformidad a la sentencia ejecutoriada a favor de la empresa.

Así mismo, se dejarán de reportar los saldos en las cuentas de orden en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

En atención a lo anterior, no deberá afectarse el ingreso por los servicios o cobros que originaron el derecho, ni registrarse en el resultado de ejercicios de periodos anteriores los valores establecidos a favor de la entidad mediante sentencias. Lo anterior, debido a que se trata de hechos económicos diferentes e independientes que se reconocen de forma distinta.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20231110025121 DEL 15-09-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco Conceptual para la información financiera
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de los valores entregados para compra de predios y de los subsidios de vivienda, en el marco de la ejecución de recursos de cofinanciación de sistemas de transporte masivo.

Doctora  
TATIANA ANDREA VANEGAS RUDA  
Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda.  
Bello, Antioquía

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029492 del 21 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

“La Empresa Metro de Medellín está ejecutando el Proyecto Metro Ligero de la 80 con recursos de cofinanciación y que tiene la cesión plena de recursos por parte del Distrito de Medellín y por lo tanto realiza el registro de los ingresos por subvención condicionada (pasivo), los activos, pasivos (obligaciones financieras) asociados al proyecto y los ingresos y gastos del mismo, solicitamos su orientación para el reconocimiento de subsidios a terceros en virtud de la ejecución del proyecto teniendo en cuenta estas consideraciones y que el Metro de Medellín es una Empresa Industrial y Comercial del Estado (EICE):

1. La Política Pública de Protección a Moradores Actividades Económicas y Productivas - PMAEP contempla una atención a la población desde frentes temáticos diferentes, lo que conlleva a que intervengan diferentes entidades públicas en el marco de sus respectivas competencias.

2. El Acuerdo 145 de 2019 estableció una Política Pública de Protección a Moradores, Actividades Económicas y Productivas, el cual fue reglamentado por el Decreto 818 de 2021.

(...)

3. En el Distrito de Medellín sólo el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín - ISVIMED- es la entidad competente para la asignación de estos, previo al cumplimiento de los requisitos, por parte de los potenciales beneficiarios. (...).

4. Es claro que, a nivel distrital, la aplicación de subsidios de vivienda le corresponde por competencia al ISVIMED, en cualquiera de sus modalidades a la población vulnerable que ha sido impactada por obras de interés general para facilitar su reasentamiento en una vivienda digna, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por el Decreto 1053 de 2020 y demás normas que lo modifiquen o complementen.

(...)

5. Por lo tanto, se necesita firmar un convenio de aunar esfuerzos para realizar la atención con subsidios de vivienda nueva o usada a los moradores intervenidos por el proyecto Metro de la 80 (...). Dicho convenio no posee recursos directos a ejecutar entre El ISVIMED y El Metro de Medellín y no hay honorarios implicados, para pagar al ISVIMED.

6. Es importante anotar que, los desembolsos los hará directamente el Metro de Medellín a las personas que se otorgue el subsidio, y corresponden a:

- Los valores de los avalúos de las familias (valor comercial de la compra del predio) que serán beneficiarios de subsidio municipal de vivienda por reasentamiento en relación con el proyecto; y
- Los valores aprobados de los subsidios de vivienda, serán pagados por el Metro de Medellín directamente a la entidad o a la persona natural que corresponda.

Por lo tanto, se solicita de su ayuda indicando el tratamiento contable para:

- Los valores entregados por la compra del predio.
- Los valores entregados en virtud del subsidio de vivienda que será entregado a los moradores que lo necesiten, entendiendo que el Metro de Medellín por su naturaleza normalmente no entrega este tipo de subsidios”.

## CONSIDERACIONES

La Ley 105 de 1993, por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones, dispone:

“TITULO II INFRAESTRUCTURA DEL TRANSPORTE

CAPITULO II FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES SOBRE LA INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE

ARTICULO 19. Constitución y Conservación. Corresponde a la Nación y a las entidades territoriales la construcción y la conservación de todos y cada uno de los componentes de su propiedad, en los términos establecidos en la presente Ley.

ARTICULO 20. Planeación e Identificación de Prioridades de la Infraestructura de Transporte. Corresponde al Ministerio de Transporte, a las entidades del orden nacional con responsabilidad en la infraestructura de transporte y a las entidades territoriales, la planeación de su respectiva infraestructura de transporte, determinando las prioridades para su conservación y construcción.

Para estos efectos, la Nación y las entidades territoriales harán las apropiaciones presupuestales con recursos propios y con aquellos que determine esta Ley.

### CAPITULO III RECURSOS PARA LA CONSTRUCCION Y CONSERVACION DE LA INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE

(...)

ARTICULO 29. Sobretasa al Combustible Automotor. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 86 de 1989, autorízase a los municipios, y a los distritos, para establecer una sobretasa máxima del 20 por ciento al precio del combustible automotor, con destino exclusivo a un fondo de mantenimiento y construcción de vías públicas y a financiar la construcción de proyectos de transporte masivo.

PARAGRAFO. En ningún caso la suma de las sobretasas al combustible automotor, incluida la establecida en el artículo 6 de la Ley 86 de 1989, superará el porcentaje aquí establecido" (subrayado fuera de texto).

La Ley 310 de 1996, por medio de la cual se modifica la Ley 86 de 1989 por la cual se dictan normas sobre sistemas de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros y se proveen recursos para su financiamiento, establece:

"Artículo 2°. Cofinanciación de sistemas de transporte. (...).

Las inversiones cofinanciables corresponden a los siguientes componentes: servicio de deuda, infraestructura física, adquisición predial, planes de reasentamiento, (...). La ejecución de las actividades inherentes a la adquisición, operación y mantenimiento de los activos cofinanciados son responsabilidad del ente territorial o de quien este delegue" (subrayado fuera de texto).

La Ley 388 de 1997, por la cual se modifican las leyes 9 de 1989 y 2 de 1991 y se dictan otras disposiciones, determina:

"Artículo 59. El artículo 11 de la Ley 9° de 1989, quedará así:

'Además de lo dispuesto en otras leyes vigentes, la Nación, las entidades territoriales, las áreas metropolitanas y asociaciones de municipios podrán adquirir por enajenación voluntaria o decretar la expropiación de inmuebles para desarrollar las actividades previstas en el artículo 10 de la Ley 9 de 1989. Los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta asimiladas a las anteriores, de los órdenes nacional, departamental y municipal, que estén expresamente

facultadas por sus propios estatutos para desarrollar alguna o algunas de las actividades previstas en el artículo 10 de dicha Ley, también podrán adquirir o decretar la expropiación de inmuebles para el desarrollo de dichas actividades” (subrayado fuera de texto).

El Decreto Único Reglamentario del Sector Transporte 1079 de 2015 indica:

“Artículo 2.2.1.2.1.3.2. Transferencia y vigilancia de recursos. Cuando la Nación o sus entidades descentralizadas cofinancien o participen con aportes en un sistema de transporte masivo, sus recursos se transferirán a la entidad o empresa encargada de ejecutar el proyecto que haya sido designada por la autoridad territorial. El Ministerio de Transporte vigilará la inversión de esos recursos.

Artículo 2.2.1.2.1.3.3. Componentes elegibles. Los recursos que apropie la Nación en dinero y en especie para cofinanciar un sistema de servicio público de transporte masivo de pasajeros estarán dirigidos a obras civiles, superestructura, equipos y otros costos siempre y cuando se destinen únicamente para atender el costo de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo. En todo caso, los aportes de la Nación no se podrán utilizar para el mantenimiento, operación y administración del sistema público de transporte masivo de pasajeros” (subrayado fuera de texto).

El Concepto Jurídico 3-2013-032328 del 3 de diciembre de 2013 emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público establece:

“De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las Entidades Territoriales constituyéndose estas en titulares de las obras. El Ente Gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación, así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del Ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la construcción de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos por la Nación, sin perjuicio de que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación, como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial” (subrayado fuera de texto).

El Convenio de cofinanciación para el proyecto metro ligero de la avenida 80 en Medellín, suscrito entre la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Municipio de Medellín y la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. – Metro de Medellín Ltda., el 30 de noviembre de 2020, considera:

“CLÁUSULA 3. DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE LOS APORTES Y EL VALOR FINAL DEL PROYECTO

Los aportes de la Nación no superarán en ningún caso el monto total estipulado en la CLÁUSULA 2.2 del presente Convenio.

Los eventuales excedentes de recursos que quedaren en la cuenta del Encargo Fiduciario y/o Patrimonio Autónomo de la Titularización correspondiente a los aportes de la Nación luego de la ejecución del Proyecto y terminado el pago del servicio de la deuda correspondiente, producto de un menor costo de construcción, ejecución y desarrollo de los componentes del Proyecto y/o la consecución de créditos asociados a la financiación de dicha infraestructura, con menores costos financieros, deberán ser transferidos a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Los aportes del Municipio corresponderán, como mínimo al monto total estipulado en la CLÁUSULA 2.3 del presente Convenio. Cualquier costo adicional del Proyecto por cualquier concepto, deberá ser asumido y pagado por el Municipio dentro de los plazos necesarios para garantizar la adecuada construcción, implementación, operación y funcionalidad del Proyecto. Se entiende que, dentro de los costos adicionales, entre otros se encuentran los intereses o mayores costos en que incurra la EMM por la mora en el pago al servicio de la deuda que adquiriera para los Componentes Elegibles y que sea producto de la ausencia o retrasos en los desembolsos por parte de la Nación o el Municipio.

El Municipio reconocerá y pagará a la EMM una suma igual a los sobrecostos causados en el(los) contrato(s) por concepto de crédito. Para tales efectos, la EMM remitirá la constancia de la causación de dichos sobrecostos (intereses y demás conceptos) debidamente certificado por el(los) acreditante(s) con el fin de que el Municipio realice la transferencia de esos recursos dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de remisión de dicha constancia.

Los eventuales excedentes de recursos que quedaren en la cuenta del Encargo Fiduciario y/o Patrimonio Autónomo de la Titularización correspondiente a los aportes del Municipio luego de la ejecución del Proyecto y terminado el pago del servicio de la deuda correspondiente, producto de un menor costo de construcción, ejecución y desarrollo de los componentes del Proyecto y/o la consecución de créditos asociados a la financiación de dicha infraestructura, con menores costos financieros, deberán ser transferidos a la Tesorería del Municipio de Medellín.

#### CLÁUSULA 4. ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS

Las Partes declaran que las reglas indicadas a continuación se aplicarán tanto a los aportes realizados por la Nación, como a los aportes realizados por el Municipio.

##### 4.1. TITULARIDAD DE LOS APORTES

Sin perjuicio de lo establecido en la CLÁUSULA 4.2, el giro de cualquier aporte implicará su transferencia efectiva por parte de la Nación y el Municipio para la financiación del Proyecto a la EMM a través de un encargo fiduciario (el "Encargo Fiduciario") y/o del Patrimonio Autónomo de Titularización, razón por la cual cada aporte implica el

cumplimiento de los compromisos enunciados en el presente Convenio y la ejecución presupuestaria respectiva.

Sin perjuicio de lo anterior, las Partes acuerdan que los rendimientos financieros que se generen en el Encargo Fiduciario y/o Patrimonio Autónomo de la Titularización, producto de los aportes de la Nación, deben ser consignados en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional siguiendo el procedimiento que establecerá el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Los rendimientos financieros que se generen en el Encargo Fiduciario y/o Patrimonio Autónomo de la Titularización, producto de los aportes del Municipio deben ser consignados en el Tesoro Municipal de conformidad con el Estatuto Orgánico de Presupuesto del Municipio de Medellín, Decreto 006 de 1998 y según el procedimiento que determine el Municipio.

(...)

#### CLÁUSULA 6. OBLIGACIONES ESPECIALES DE LAS PARTES

En adición a las demás obligaciones consignadas en el presente Convenio y a las que en virtud de la ley correspondan a cada una de las Partes, estas se comprometen especialmente a lo siguiente:

(...)

##### 6.2. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL MUNICIPIO

(a) Realizar los aportes pactados en este Convenio en los montos mínimos señalados en la CLÁUSULA 2.3.

(b) Realizar el pago de los costos adicionales dentro del plazo que sea establecido en la solicitud, de acuerdo con el literal (f) de la CLÁUSULA 6.3 del presente Convenio, para garantizar la adecuada construcción, implementación, operación y funcionalidad del Proyecto.

(...)

(k) Garantizar los recursos necesarios para que la EMM funcione adecuadamente y, por ende, adelantar las gestiones correspondientes para incluir en cada año las apropiaciones presupuestales requeridas para tales efectos.

##### 6.3. OBLIGACIONES ESPECIALES DE LA EMPRESA DE TRANSPORTE MASIVO DEL VALLE DE ABURRÁ LTDA. – EMPRESA METRO DE MEDELLÍN LTDA.

(a) Recibir y utilizar los recursos aportados por la Nación y el Municipio, así como los recursos derivados de operaciones de crédito público, en los términos del presente Convenio y de acuerdo con las normas legales vigentes. En virtud de lo anterior, los

recursos de cofinanciación de la Nación y el Municipio y de las operaciones de crédito público no podrán destinarse para financiar, entre otros, componentes no determinados en la Resolución número 20203040013685 del 29 de septiembre de 2020 expedida por el Ministerio de Transporte y en el Anexo 1 del presente Convenio y, por ningún motivo, podrán destinarse para el pago de gastos de administración, operación, mantenimiento, reposición o reparación de la infraestructura del Proyecto.

(...)

(d) Adoptar y ejecutar las medidas y los mecanismos necesarios y convenientes, incluyendo la suscripción de convenios interadministrativos y contratos, para realizar la adecuada planificación, construcción e implementación del Proyecto.

(...)

(f) Presentar al Municipio la solicitud de trámite de los costos adicionales en los que incurra el Proyecto, para garantizar el cumplimiento de los objetivos del mismo, a efectos que este proceda con el respectivo pago.

(...)

(o) La EMM no podrá ceder parcial ni totalmente sus obligaciones o derechos derivados del presente Convenio, salvo que cuente con autorización previa de los firmantes de este Convenio" (subrayado fuera de texto).

El convenio interadministrativo 4600090633 de 2021, suscrito por el Municipio de Medellín y la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. – Metro de Medellín Ltda., acuerda:

"CLÁUSULA 1. OBJETO. Materializar la cesión plena de recursos a favor del Metro de Medellín Ltda., aportados por parte de La Nación y el Municipio, y que se transferirán por parte de estos para la Cofinanciación del sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros de Medellín para el desarrollo e implementación del proyecto del Metro Ligero de la Avenida 80, que se encuentran contemplados en la Cláusula 2 del Convenio de Cofinanciación.

(...)

CLÁUSULA 4. INALTERABILIDAD DEL CONVENIO DE COFINANCIACIÓN. Con la celebración de este convenio no se modifican en modo alguno las cláusulas del Convenio de Cofinanciación celebrado por las partes con la Nación. En caso de contradicción entre lo pactado en este convenio y lo establecido en el convenio de cofinanciación, primarán las disposiciones de este último".

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o

Administrar Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 267 de 2022, establece:

#### “CAPÍTULO 4–LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

Definición de activo

4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

(...)

Control

(...)

4.20 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos que pueden proceder de éste. De ello se deduce que, si una parte controla un recurso económico, ningún tercero controla ese recurso.

4.21 Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico.

(...)

4.23 Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero. Este aspecto de control no supone que la entidad pueda asegurar que el recurso producirá beneficios económicos en cualquier circunstancia. Más bien significa que, si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los obtendrá directa o indirectamente.

4.24 La exposición a variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por un recurso económico puede indicar que la entidad controla el recurso. Sin embargo, solo es un factor por considerar en la evaluación global de si existe control.

4.25 En ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Por ejemplo, un principal puede contratar a un

agente para que acuerde ventas de bienes controlados por el principal. Si un agente tiene en custodia un recurso económico controlado por el principal, ese recurso económico no es un activo del agente. Además, si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero un recurso económico controlado por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente, porque el recurso económico que sería transferido es el recurso económico del principal, no del agente.

#### 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); y
- (c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véanse los párrafos 4.42 a 4.47)

(...)

#### Transferencia de un recurso económico

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

(...)

4.39 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen, por ejemplo:

(a) Obligaciones de pagar efectivo.

(b) Obligaciones de entregar bienes o prestar servicios.

(c) Obligaciones a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones desfavorables. Estas obligaciones incluyen, por ejemplo, un contrato a término para vender un recurso económico en condiciones que son actualmente desfavorables, o una opción que da derecho a un tercero a comprar un recurso económico de la entidad.

(d) Obligaciones de transferir un recurso económico si ocurre un determinado suceso futuro incierto.

(e) Obligaciones de emitir un instrumento financiero que obligará a la entidad a transferir un recurso económico.

(...)

#### Activos y pasivos

(...)

Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales

4.59 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones.

4.60 Se consideran todos los términos en un contrato—de forma explícita o implícita—a menos que carezcan de sustancia. Los términos implícitos podrían incluir, por ejemplo, obligaciones impuestas por ley, tales como obligaciones de garantía legal impuestas a las entidades que celebran contratos para la venta de bienes a clientes.

4.61 Los términos que carecen de sustancia se desestiman. Un término carece de sustancia si no tiene un efecto apreciable sobre los aspectos económicos del contrato. Los términos que carecen de sustancia podrían incluir, por ejemplo:

(a) términos que no obligan a las partes; o

(b) derechos, incluyendo opciones, que el tenedor no tendrá la capacidad práctica de ejercitar” (subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, es competencia de las entidades territoriales realizar la construcción y la conservación de todos y cada uno de los componentes de la infraestructura de transporte de su propiedad, para lo cual deben incluirla en su planeación, determinando las prioridades para su conservación y construcción.

Asimismo, los recursos de cofinanciación aportados por la Nación y las entidades territoriales están destinados exclusivamente a los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo, por lo que no se podrán utilizar para el mantenimiento, operación y administración del sistema público de transporte masivo de pasajeros.

Además, de conformidad con la ley, la ejecución de las actividades inherentes a la adquisición, operación y mantenimiento de los activos cofinanciados son responsabilidad del ente territorial o de quien este delegue.

Por su 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 define los activos como recursos económicos presentes controlados por la entidad como resultado de sucesos pasados y los pasivos como obligaciones presentes de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

Al respecto, el mismo Marco Conceptual señala que la entidad debe evaluar, entre otros aspectos, si tiene el control del recurso para identificar si corresponde o no a un activo. Para que la entidad tenga el control sobre un recurso debe tener la capacidad de definir su uso y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de este, así como la capacidad de impedir que terceros accedan al recurso y sus beneficios económicos. En este sentido, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad en lugar de a un tercero. Asimismo, se entenderá que la entidad controla un recurso si es la parte afectada por la exposición a variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por un recurso económico.

Del mismo modo, el Marco Conceptual define que la entidad debe evaluar, entre otros aspectos, si va a transferir recursos económicos para identificar si una obligación corresponde o no a un pasivo. Lo anterior significa que la obligación debe cancelarse sacrificando beneficios económicos futuros de la entidad.

Además, el Marco Conceptual indica que en ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Si un agente tiene en custodia un recurso económico controlado por el principal, ese recurso económico no es un activo del agente. Si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero un recurso económico controlado por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente, porque el recurso económico que sería transferido es el recurso económico del principal, no del agente.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se concluye que la Empresa no controla los recursos relacionados con el Convenio de cofinanciación para el proyecto metro ligero de la avenida 80 en Medellín, toda vez que, de conformidad con las cláusulas del convenio, no tiene la capacidad de definir el uso de dichos recursos ni está expuesta a las variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por dichos recursos. Adicionalmente, la Empresa está obligada a devolver los rendimientos financieros que generen los recursos aportados por la Nación y el Municipio de Medellín, así como los eventuales excedentes de recursos correspondientes a los aportes que queden en la cuenta del encargo fiduciario o patrimonio autónomo.

De igual modo, frente a las obligaciones que surjan en la ejecución de este Convenio, la Empresa no tendrá que desprenderse de recursos económicos (activos) propios, dado que todas las obligaciones serán canceladas con los recursos aportados por la Nación y el Municipio de Medellín.

Por tanto, en lo concerniente a este Convenio, la Empresa actúa como agente del Municipio de Medellín, pues este último: i) tiene la capacidad de definir el uso de tales recursos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes; ii) asumirá los efectos de la exposición a las variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por dichos recursos, representadas en los costos adicionales de ejecución de la obra; y iii) tendrá que desprenderse de recursos económicos para atender las obligaciones que surjan en la ejecución del Convenio.

En este sentido, la Empresa no reconocerá los valores entregados para la compra de predios ni los subsidios de vivienda entregados en virtud del proceso de adquisición de los predios necesarios para ejecutar el Convenio objeto de su consulta. Dado que el Municipio de Medellín es quien controla los recursos de la cofinanciación, le corresponde a este reconocer las obligaciones por la compra de predios y subsidios de vivienda.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Marco Conceptual para la Información Financiera señala que se deben reconocer los derechos y obligaciones contractuales con base en su esencia, es decir, considerando aquellos términos sustanciales que tienen consecuencias apreciables sobre los aspectos económicos del contrato, para la interpretación económica del , de los hechos objeto de su consulta, se colige que la esencia económica de los derechos y obligaciones se deriva del Convenio de cofinanciación, toda vez que el convenio interadministrativo se encuentra subrogado al de cofinanciación, en los términos indicados en la Cláusula 4 del Convenio interadministrativo.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20231120027341 DEL 13-10-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco conceptual NIC 8 - Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	<b>SUBTEMA</b>	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo para bienes no contabilizados en el periodo correspondiente y bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso. Medición de las estimaciones de las propiedades, planta y equipo.

Doctor  
GONZALO ARMANDO ÁLVAREZ GÓMEZ  
Profesional Financiero y de Riesgos  
Empresas Públicas de Medellín  
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400030562 del 29 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

“Solicitamos su orientación en los siguientes casos referentes a la Propiedad, Planta y Equipo:

1. De acuerdo con la NIC 16 párrafo 79 literal (b), los activos totalmente depreciados que aún se encuentran en operación y generando beneficios económicos se deben revelar:

‘Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

- (a)
- (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
- (c)
- (d)

Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones’.

De acuerdo con lo anterior, se pregunta:

¿Lo único que se debe realizar es informar en las revelaciones el importe en libros bruto de los activos totalmente depreciados? O ¿Hay lugar a considerar un error de periodos anteriores que debe ser corregido y no es un cambio en las estimaciones (prospectivo) de acuerdo con la NIC 8, y de ser así, cual debería ser el ajuste contable a realizar para efectuar la corrección?

2. ¿Cuál debe ser el procedimiento por seguir, cuando se han adquirido elementos que cumplían con los criterios para ser clasificados como Propiedad, Planta y Equipo (Activos), pero, se registraron erradamente por cuentas de gasto o costo y esta situación se detecta en periodos posteriores?

3. El párrafo 51 de la NIC 16 establece que mínimo anualmente se debe revisar el valor residual y la vida útil de los activos, cuyos cambios sería un cambio en estimaciones según la NIC 8. En la práctica y en empresas donde es intensivo el uso de activos de propiedad, planta y equipo, las áreas técnicas manifiestan que no es fácil realizar la revisión de todos los activos de la empresa (especialmente aquellos que se encuentran dispersos en todo un territorio geográfico), en cumplimiento de dicha norma; ¿Este cumplimiento se puede suplir con el establecimiento de un plan anual por parte de las áreas técnicas de los negocios que cubra un porcentaje del total de los activos para una vigencia, y en otras vigencias futuras se cubriría el resto de ellos, dado la restricción costo-beneficio de que trata el marco conceptual de las NIIF, por el alto costo operativo que representa para una compañía como por ejemplo el de personal propio o contratista que esto conlleva? o esta interpretación puede aplicarse sólo a revisar los activos que están próximos a cumplir su vida útil o han sufrido alguna novedad relevante (mejora y adiciones, alto deterioro) que amerite revisar su valor residual y vida útil?

4. ¿Cuál debe ser la periodicidad para realizar inventarios físicos teniendo en cuenta situación geográfica (ubicación en una extensa zona, por ejemplo, todo un Departamento) y comprobar la existencia de la propiedad, planta y equipo que se encuentra registrada en la información contable y cuál es la base normativa?

5. ¿Para determinar la periodicidad del inventario físico de la propiedad, planta y equipo, cuando se trata de empresas intensivas en activos, en la que dicha actividad requiere gran cantidad de recursos, se puede soportar dicha periodicidad en la restricción del costo-beneficio que indica el marco conceptual y la impracticabilidad que indica la NIC 8? o acogerse a realizarlo por vigencia cubriendo cierto porcentaje, como se planteó en la pregunta 3?

6. En el supuesto de realizar una verificación física de la existencia de todos los activos, resulten algunos que se encuentran operando y que seguirán siendo usados por más tiempo, pero no están registrados en la contabilidad, ni se cuenta con la trazabilidad de información para detectar el momento de su compra, ¿se debe reconocer en la contabilidad este activo?, si es así, ¿Cuál debería ser el costo para reconocerlo y que dinámica contable utilizar para ello?, y ¿se puede soportar el registro contable del ingreso del activo, elaborando un documento interno por parte del área responsable del activo en la empresa?".

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual de 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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 1611 de 2022 y sus modificaciones, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3° de la Resolución N° 37 de 2017, modificado por la Resolución N° 267 de 2022, establece:

“CAPÍTULO 2—CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

(...)

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.

(...)

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.

2.31 La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante la observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica, y recalculando el resultado utilizando la misma metodología. Un ejemplo es la verificación del importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, utilizando el método primera entrada, primera salida).

2.32 Puede no ser posible verificar algunas explicaciones e información financiera con proyección futura hasta un periodo futuro, e incluso podría no ser posible en ningún momento. Normalmente, para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, sería necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilar la información y otros factores y circunstancias que respaldan la información” (Subrayado fuera de texto).

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, de 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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 1611 de 2022 y sus modificaciones, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3° de la Resolución N° 37 de 2017, modificado por la Resolución N° 035 de 2021, establece:

“Estimaciones contables

32. Una política contable podría requerir que elementos de los estados financieros se midan de una forma que comporte incertidumbre en la medición - es decir, la política contable podría requerir que estos elementos se midan por importes monetarios que no pueden observarse directamente y deben ser estimados. En este caso, una entidad desarrolla una estimación contable para lograr el objetivo establecido por la política contable. El desarrollo de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la última información disponible que sea fiable. Ejemplos de estimaciones contables incluyen:

(a) una corrección de valor por pérdidas crediticias esperadas, aplicando la NIIF 9 Instrumentos Financieros;

(b) el valor neto realizable de un elemento de inventario, aplicando la NIC 2 Inventarios;

(c) el valor razonable de un activo o pasivo, aplicando la NIIF 13 Medición del Valor Razonable;

(d) el gasto por depreciación de un elemento de propiedades, planta y equipo aplicando la NIC 16; y

(e) una provisión para obligaciones por garantías concedidas, aplicando la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

32A Para desarrollar una estimación contable, una entidad utiliza técnicas de medición y datos de entrada. Las técnicas de medición incluyen técnicas de estimación (por ejemplo, técnicas utilizadas para medir una corrección de valor por pérdidas crediticias esperadas aplicando la NIIF 9) y técnicas de valoración (por ejemplo, técnicas usadas para medir el valor razonable de un activo o pasivo aplicando la NIIF 13).

32B El término "estimación" en las NIIF, en ocasiones, hace referencia a una estimación que no es una estimación contable tal como se define en esta Norma. Por ejemplo, en ocasiones, hace referencia a un dato de entrada utilizado al desarrollar estimaciones contables.

33. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

## Cambios en las estimaciones contables

34. Una entidad podría necesitar revisar una estimación contable si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación contable, o como consecuencia de nueva información obtenida, nuevos desarrollos o de poseer más experiencia. Por su propia naturaleza, un cambio en una estimación contable no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

## Aplicación de los cambios en estimaciones contables

38. El reconocimiento prospectivo del efecto de un cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, a partir de esa fecha del cambio. Un cambio en una estimación contable podría afectar únicamente al resultado del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en una corrección de valor por pérdidas crediticias esperadas afectará sólo al resultado del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en el periodo actual. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo depreciable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restantes del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto del periodo corriente. El efecto, si existiese, en periodos futuros se reconoce como ingreso o gasto de dichos periodos futuros.

(...)

## Errores

41. Los errores pueden surgir al reconocer, medir, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42. Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

43. El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante la reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

44. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

45. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo actual, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

46. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

47. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores” (Subrayado fuera de texto).

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 – Propiedades, Planta y Equipo, de 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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 938 de 2021 y sus modificaciones, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3° de la Resolución N° 37 de 2017, modificado por la Resolución N° 035 de 2021, establece:

“Definiciones

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

(...)

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas

(...)

El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

(...)

Reconocimiento

7. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

(a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y

(b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

(...)

Importe depreciable y periodo de depreciación

50. El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51. El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

52. La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. (...)

(...)

56. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que podrían haber sido obtenidos de la utilización del activo.

(...)

57. La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

Información a revelar

79. Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

(...)

(b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;" (Subrayado fuera de texto).

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

“3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones

pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

En atención a las preguntas objeto de su consulta y con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

Cuando un elemento de propiedades, planta y quipo se encuentre totalmente depreciado, pero aún se encuentre en uso por parte de Empresas Públicas de Medellín (EPM), la Empresa evaluará si la situación se produjo por la no aplicación de los criterios definidos por la NIC 16 para la estimación de la depreciación (por ejemplo, porque la entidad no realizó la estimación de la vida útil del elemento, su valor residual o el método de depreciación, desde el momento del reconocimiento, o no revisó y ajustó anualmente dichas variables). Si este es el caso, la Empresa deberá realizar la corrección del error, recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las subcuentas que correspondan del activo y en la subcuenta que corresponda de los resultados de ejercicios anteriores en el patrimonio de la empresa.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el párrafo 42 de la NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado para cada periodo contable, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Por otra parte, si la empresa ha aplicado de manera correcta los criterios de la NIC 16, no se ajustará el valor en libros del activo y revelará, en las notas a los estados financieros, el importe en libros bruto del bien en cuestión.

Pregunta 2:

Si EPM adquirió un bien que cumple con las condiciones para ser reconocido como un activo dentro de la clasificación de propiedades, planta y equipo, y se encuentra en uso sin que esté se hubiera reconocido contablemente como tal, significa que se ha omitido la aplicación de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, en lo relacionado al reconocimiento, medición inicial y medición posterior, durante los periodos contables anteriores y el periodo actual, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros.

Por lo tanto, EPM deberá realizar la corrección del error de acuerdo con la NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Para ello, reconocerá los activos en el periodo en el que se conozca del error y recalculará la depreciación aplicable a los bienes desde la fecha de adquisición, teniendo en cuenta la vida útil a consumir, el valor residual y el método de depreciación de estos. Dicha corrección, afectará los resultados de ejercicios anteriores de la empresa.

Adicionalmente, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el párrafo 42 de la NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Pregunta 3:

De acuerdo con la NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, el desarrollo de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la última información disponible que sea fiable, es decir que las estimaciones son un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse, para lo cual deben apoyarse de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. El uso de estimaciones razonables dentro del proceso contable es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

Consecuentemente, EPM debe realizar una estimación de la vida útil de los activos tangibles, con el fin de representar fielmente el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio asociados. Por consiguiente, la estimación de la vida útil se puede fijar con base en la experiencia de la entidad sobre el periodo durante el cual ha utilizado activos similares, definiendo un rango de periodos para poder atender a las particularidades de cada activo o de su ubicación, que puede estar establecido en el plan anual referido en su consulta.

No obstante, es preciso señalar que se debe revisar periódicamente la estimación de la vida útil de todos los activos tangibles de la entidad, junto con su valor residual y el método de depreciación, con el fin de determinar si han ocurrido cambios significativos sobre estas variables que conduzcan a ajustes en el patrón de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio.

Pregunta 4 y 5:

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

En este sentido, se precisa que no corresponde a la CGN pronunciarse respecto a las inquietudes relacionadas con la periodicidad de realización del conteo físico e inventario

de las propiedades, planta y equipo, entendido como un proceso administrativo de control, por cuanto el mismo están condicionados a la evaluación objetiva de la normativa jurídica y contractual, y ello excede su función normalizadora.

Por otra parte, es importante resaltar que no existe un procedimiento contable específico para la comprobación física con el fin de determinar la existencia y condiciones funcionales de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo; sin embargo, EPM deberá adelantar las gestiones administrativas necesarias que garanticen la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, apoyándose en: i) la verificación directa en la cual se comprueba un importe u otra representación mediante la observación directa, o ii) la verificación indirecta comprobando los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica, y recalcular el resultado utilizando la misma metodología, características a las que se refiere el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

Pregunta 6:

El numeral 3.2.3. Sistema documental del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que la información resultante del proceso de conciliación entre las diversas dependencias de la entidad y el área de contabilidad debe ser verificable, esto significa que debe ser posible comprobar su exactitud y veracidad. La verificación de la información resultante es importante para acreditar y confirmar la procedencia y magnitud de la información financiera de la entidad en las fases correspondientes al reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

Asimismo, el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento citado establece que la entidad debe depurar la información financiera cuando esta no refleje la realidad económica de la entidad. Para ello, la entidad deberá realizar las gestiones administrativas necesarias, incluyendo la implementación de controles, para mejorar la calidad de la información y cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Ahora bien, si en los procesos de revisión y conciliación se identifican bienes que se encuentran operando y que seguirán siendo usados por más tiempo por parte de la entidad, pero no están registrados en la contabilidad, ni se cuenta con la trazabilidad de información para detectar el momento de su compra deben aplicar lo establecido en la NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Dicha corrección se debe realizar desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20231120028601 DEL 13-10-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco Conceptual NIC 36 – Deterioro del Valor de los Activos NIC 40 – Propiedades de Inversión
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de predios con áreas con ocupación ilegal o invadidos.

Doctor

JUAN GUILLERMO ORTIZ JULIAO

Subgerente Financiero (E)

Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial - ENTerritorio

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400032542 del 12 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

## ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) en el marco de la auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la Nación para la vigencia 2022, la comisión auditora emitió el informe final con opinión contable Negativa de los estados financieros de la entidad, en donde toma como incorrecciones los siguientes hallazgos, sobre los bienes clasificados por ENTerritorio como propiedades de inversión:

(…)

### I. ANTECEDENTES DE LA CONSULTA

#### 1. Contexto y generalidades

- La Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial (ENTerritorio) cuenta dentro de sus activos con bienes inmuebles en diferentes lugares del territorio nacional, clasificados como Propiedades de Inversión, algunos de ellos ubicados en la localidad de Suba en Bogotá, y otros en Barú- Distrito Turístico de Cartagena, departamento de Bolívar.
- En el corregimiento Santa Ana de Playa Blanca, Barú (Cartagena), ENTerritorio tiene dentro de sus propiedades dieciocho (18) predios, de los cuales cinco (05) presentan situaciones relacionadas con invasiones y perturbaciones a la propiedad, los cuales se relacionan a continuación y se encuentran identificados de la siguiente manera:

(...)

- Los predios mencionados se encuentran ocupados ilegal e indebidamente por personas que han construido hostales, restaurantes y otro tipo de construcciones precarias como kioscos, ranchos y bares que operan bajo condiciones de insalubridad y otras actividades no autorizadas por autoridad competente.
- Se debe resaltar que de 1.163.878 metros cuadrados que se relacionan en la Tabla 2 del informe de la Contraloría, se encuentran invadidos aproximadamente 33.258 metros que corresponde al 2.8% del área total de los predios.
- Por parte del Grupo de Defensa Jurídica de ENTerritorio se han desplegado las acciones legales pertinentes y en tiempo (querellas, amparos policivos), ante las autoridades competentes, con el fin de proteger y restituir la tenencia de los inmuebles de propiedad de la entidad.
- Sin embargo, y a pesar de las acciones emprendidas por ENTerritorio en los predios ubicados en el Distrito Capital (localidad de Suba), y en la Isla de Barú (departamento de Bolívar), persisten los hechos de invasión y ocupación ilegal, afectando así los intereses de la entidad..

(...)

#### 4. Reconocimiento contable

ENTerritorio mide inicialmente sus propiedades de inversión por el costo en su estado de situación financiera y como medición posterior utiliza el modelo del costo.

(...)

Los bienes que cuentan con el reconocimiento del deterioro en los estados financieros según lo indicado en el cuadro anterior, corresponden a terrenos que fueron recibidos en dación de pago de saldos no cancelados provenientes de obligaciones a su favor (cartera de créditos); en consecuencia, el valor registrado como costo corresponde al saldo de esta cartera de créditos y la aplicación de lo indicado lo indicado en el Capítulo III – Bienes Recibidos en Pago de la Circular 100 de 1995, modificado por la Circular externa 034 de 2003:

(...)

Los demás bienes reconocidos por la entidad son producto de la disolución y liquidación voluntaria de la Sociedad Playa Blanca Barú SAS efectuada en el año 2017, cuando se celebró un acuerdo conciliatorio entre los socios de dicha entidad, que buscó realizar todas las gestiones necesarias para liquidación, así como la aprobación de la distribución anticipada de los activos sociales, reintegrándolos en la misma forma en que los inmuebles fueron aportados por cada uno de los accionistas o sucesores, y no conforme a su participación accionaria en esta entidad, con el fin de retornar la propiedad de los

Inmuebles al estado de acuerdo a como estaban con antelación al aporte; dicho acuerdo fue ejecutado y la sociedad Playa Blanca Barú fue liquidada.

Es importante mencionar que estos bienes clasificados en la categoría de propiedades de Inversión son mantenidas con fines de apreciación del capital (valorización) y si bien presentan situaciones coyunturales de invasión que afectan temporalmente el control, no se ha perdido el derecho sobre éstos. Adicionalmente, se continúan realizando las gestiones administrativas y judiciales para resolver las perturbaciones transitorias o temporales a los bienes observados. Teniendo en cuenta lo anterior, no se observan elementos que evidencien indicios de deterioro de los bienes y que en aplicación de la norma de deterioro (NIC 36) requieran realizar evaluación del deterioro.

Vale la pena precisar que para la medición posterior se ha analizado la normativa correspondiente a la existencia de derecho y el potencial para producir beneficios económicos, entre otros aspectos del marco conceptual y de los fundamentos para conclusiones de las NIIF Plenas, aplicables por ENTerritorio que indica lo siguiente:

(...)

Se trae a colación el concepto No. 20211100012711 del 23-03-2021 de la Contaduría General de Nación, incorporado en la Doctrina Contable emitida del 2021, en el cual se señaló en relación con bienes invadidos con procesos jurídicos vigentes, clasificados como propiedad, planta y equipo, situación similar a la de ENTerritorio, lo siguiente:

'(...) Dado las características particulares de los bienes objeto de la consulta, la Entidad debe evaluar si cumplen los criterios para ser reconocidos como activo, esto es, que tenga el control y espere un potencial de servicios o generar beneficios económicos futuros. De igual manera, se reconocerán como propiedades, planta y equipo aquellos bienes controlados que tienen capacidad para prestar servicios que contribuyan a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo, en la cuenta y subcuenta que corresponda. (...).'

Con base en lo expuesto, solicitamos amablemente absolver la consulta que se formula a continuación en relación:

1. Si en un lote de mayor extensión, existe ocupación o invasión ilegal en una porción afectando su valor reconocido en los estados financieros de la entidad, ¿cómo deben registrarse contablemente estos lotes?.
2. De acuerdo con lo anterior, si lo que aplica es un deterioro, ¿Cuál es la metodología y el mecanismo que debe emplear la Entidad para determinar y reconocer contablemente este deterioro de los bienes, cuando presenten invasiones parciales por terceros, sobre los cuales cursan procesos jurídicos iniciados por la Entidad, en el evento de definir que hay lugar a deterioro?

Por ejemplo, la Entidad es propietaria del lote La Puntilla el cual tiene un área de 669.275 metros, de los cuales se presenta una invasión aproximada de 9.422 metros cuadrados

(1.4% del área total) y existen procesos vigentes y en curso para su recuperación por parte de la Entidad. Se consulta, para establecer el valor del deterioro, ¿se debe tener en cuenta el área invadida en relación con el área total de cada predio? ¿Cómo sería el reconocimiento contable? ¿Sería viable hacer un avalúo, un peritazgo? ¿Concepto técnico? ¿Otro, cuál?

3. Sería aplicable a ENTerritorio y a sus propiedades de inversión con esta situación de invasión, el concepto No. 20211100012711 del 23-03-2021 incorporado en la Doctrina Contable emitida del 2021, en el cual se atiende consulta del marco normativo de las Entidades de Gobierno que refiere el tratamiento cuando hay situación de invasión en activos reconocidos como propiedad, planta y equipo?

4. En caso de no ser aplicable o pertinente el reconocimiento del deterioro, considerando que las ocupaciones ilegales o invasiones de algunas áreas de los lotes no necesariamente genera la pérdida de derechos de ENTerritorio sobre las propiedades de Inversión mantenidas con fines de apreciación de capital, ¿agradecemos nos indiquen qué otra opción tiene la entidad para atender lo observado por la Contraloría General de la República?”.

## **CONSIDERACIONES**

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 267 de 2022, establece:

### “CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

#### Definición de activo

4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

4.5 Esta sección analiza tres aspectos de dichas definiciones:

(a) derechos (véanse los párrafos 4.6 a 4.13);

(b) potencial de producir beneficios económicos (véanse los párrafos 4.14 a 4.18); y

(c) control (véanse los párrafos 4.19 a 4.25).

#### Derecho

(...)

4.11 En principio, cada uno de los derechos de una entidad es un activo separado. Sin embargo, a efectos contables, los derechos relacionados se tratan a menudo como una única unidad de cuenta que es un activo único (véanse los párrafos 4.48 a 4.55). Por ejemplo, la propiedad legal de un objeto físico puede dar lugar a varios derechos, incluyendo:

- (a) el derecho a utilizar el objeto;
- (b) el derecho a vender derechos sobre el objeto;
- (c) el derecho a pignorar derechos sobre el objeto; y
- (d) otros derechos no mencionados en (a)–(c).

(...)

Potencial para producir beneficios económicos

4.14 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. Para que ese potencial exista, no es necesario que sea cierto, ni siquiera probable, que el derecho vaya a producir beneficios económicos. Solo es necesario que el derecho exista en el momento ya y que, en, al menos, una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.

4.15 Un derecho puede cumplir la definición de un recurso económico, y por ello puede ser un activo, incluso si la probabilidad de que produzca beneficios económicos es baja. No obstante, esa baja probabilidad puede afectar decisiones sobre qué información proporcionar sobre el activo y cómo facilitarla, incluyendo decisiones sobre si se reconoce el activo (véanse los párrafos 5.15 a 5.17), y cómo medirlo.

(...)

Control

4.19 El control vincula un recurso económico con una entidad. La evaluación de si existe control ayuda a identificar el recurso económico que contabiliza la entidad. Por ejemplo, una entidad puede controlar una parte proporcional de una propiedad inmobiliaria sin controlar la totalidad de los derechos que surgen de la propiedad de dicho elemento. En estos casos, el activo de la entidad es su participación en la propiedad que controla, no los derechos que surgen de poseer la propiedad en su totalidad, la cual no controla.

4.20 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios' económicos que pueden proceder de éste. De ello se deduce que, si una parte controla un recurso económico, ningún tercero controla ese recurso.

4.21 Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico.

(...)

4.23 Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero. Este aspecto de control no supone que la entidad pueda asegurar que el recurso producirá beneficios económicos en cualquier circunstancia. Más bien significa que, si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los obtendrá directa o indirectamente”.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 Propiedades de inversión del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 267 de 2022, señala:

“Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

7. Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, apreciación del capital o ambas. Por lo tanto, una propiedad de inversión genera flujos de efectivo que son en gran medida independientes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distinguirá a las propiedades de inversión de las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a las propiedades, sino a otros activos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios. La NIC 16 se aplica a propiedades ocupadas por el propietario y la NIIF 16 a las propiedades ocupadas por el propietario mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso.

8. Los siguientes casos son ejemplos de propiedades de inversión:

(a) Un terreno que se tiene para obtener apreciación del capital a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio.

(b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como propiedad ocupada por el dueño o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener apreciación del capital) (...).”

Por otra parte, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36 Deterioro del Valor de los Activos, indica:

“Identificación de un activo que podría estar deteriorado

(...)

Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

#### Fuentes externas de información

- (a) Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- (b) Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.
- (c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.
- (d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

#### Fuentes internas de información

- (e) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- (f) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo, en lugar de indefinida.
- (g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

(...)

13. La lista del párrafo 12 no es exhaustiva. La entidad puede identificar otros indicios para detectar que el valor del activo puede haberse deteriorado, lo que también le obligaría a determinar el importe recuperable del activo o, en el caso de la plusvalía, a comprobar el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

14. La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

- (a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;
- (b) flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la operación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;

(c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de operación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o

(d) pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del periodo corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

(...)

#### Medición del importe recuperable

18. Esta Norma define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso. (...)

19. No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no sufriría un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.

20. Sería posible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, incluso si no existe un precio cotizado en un mercado activo para un activo idéntico. Sin embargo, en ocasiones no es posible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del precio que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como su importe recuperable.

21. Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de disposición, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

(...)

#### Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

59. El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.

60. La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16).

Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.

61. Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo.

(...)

63. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante” (Subrayado fuera del texto).

## **CONCLUSIONES**

### Pregunta 1

De conformidad con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, donde un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. Para determinar si un bien cumple con la definición de activo deben evaluarse tres aspectos: derechos, potencial de producir beneficios económicos y control.

En primer lugar, el derecho puede verse no solo en la propiedad legal del objeto físico sino también en el derecho de utilizar el objeto, vender derechos sobre el objeto, pignorar derechos sobre el objeto, entre otros, así como el derecho de obtener beneficios económicos, dado su potencial para producir beneficios económicos.

Ahora bien, con respecto al control, es preciso mencionar que para contabilizar un recurso económico debe realizarse una evaluación de control en el cual se identifique si la entidad tiene la capacidad presente de: i) dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste, esto incluye permitir que un tercero utilice para sus actividades; ii) impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico; y iii) la obtención de los beneficios’ económicos que pueden proceder de éste.

En este sentido, frente a las áreas de predios con ocupación o invasión ilegal corresponde a la entidad analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará la posesión y uso de tales bienes, caso en el cual, se mantendrán reconocidos dentro de la información financiera y deberá examinar y comprobar si existe deterioro.

En caso de que no se espere recuperar el control sobre las áreas de estos predios, en tanto no constituyen un derecho controlado con el potencial de producir beneficios económicos, al no tener la capacidad de dirigir el uso del recurso económico o impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico, procederá a realizarse la baja en cuentas del área con ocupación ilegal o invasión, sin que ello signifique que ENTerritorio no deba continuar

realizando la vigilancia y gestión administrativa sobre los mismos, pues hasta tanto se definan los aspectos jurídicos y legales de los activos dados de baja, se deberá continuar revelando la información de estos en sus notas a los estados financieros.

#### Pregunta 2

Teniendo en cuenta lo anterior, así como lo señalado en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36 Deterioro del Valor de los Activos, ENTerritorio deberá identificar si el hecho de que algunas áreas de los predios mencionados en la consulta se encuentren con una ocupación ilegal o invasión corresponde a un indicio de deterioro del valor, toda vez que pueden ser cambios significativos con una incidencia adversa para la entidad y que para su recuperación se afecten los flujos de efectivo.

Por lo que si se identifica que estas ocupaciones ilegales o invasiones son un indicio de que el predio puede encontrarse deteriorado, ENTerritorio deberá determinar el importe recuperable de los terrenos con áreas invadidas, importe que corresponderá al mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

El valor razonable se estimará conforme a lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 Medición del Valor Razonable y el valor en uso atendiendo a los párrafos comprendidos entre el 30 y 64 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36 Deterioro del Valor de los Activos, teniendo en cuenta que no siempre es necesario determinar ambos valores, si cualquiera de estos importes excediera al importe en libros del activo, por cuanto el activo no sufriría un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.

Si una vez estimado el importe recuperable se identifica que es inferior al valor en libros del activo, la diferencia se reconocerá como una pérdida por deterioro del valor, afectando el resultado del periodo. Así mismo, los cargos por depreciación del activo se ajustarán para los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

#### Preguntas 3 y 4

Conforme a si el Concepto CGN 20211100012711 del 23 de marzo de 2021, dirigido a Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga, al encontrarse bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015, esto es el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no será aplicable a ENTerritorio, dado que esta última se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que no Captan o Administran Ahorro del Público, de la Resolución 037 de 2017.

Por lo tanto, para efectos contables de los predios con áreas con ocupación ilegal o invasión se atenderá a lo señalado en las respuestas a las preguntas 1 y 2.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20231100039071 DEL 14-11-2023**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco conceptual
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento de costos asociados a la prestación del servicio de salud para una Entidad Adaptada en Salud

Doctora  
GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO  
Contraloría General de la República  
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100045202 del 3 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

“Se ha evidenciado que una Entidad Adaptada en Salud (EAS), contabiliza los costos y gastos generados por la prestación de servicios médicos incluido el suministro de medicamentos, en la cuenta 5102 "Contribuciones Imputadas" y no en el grupo 73 Servicios en salud. Cabe aclarar que la EAS es una dependencia de una empresa con participación del estado, por tanto en caso de que se estuvieran registrando incorrectamente los costos y gastos en salud, esto implicaría la corrección de los informes contables y estados financieros de la empresa?”

Mediante comunicación vía telefónica la consultante indica que la EAS a la que hace referencia es una dependencia de Empresas Públicas de Medellín.

**CONSIDERACIONES**

La Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, establece en su artículo 236:

“Artículo 236. De las Cajas, Fondos y Entidades de Seguridad Social del Sector Público, Empresas y Entidades Públicas.

Las cajas, fondos y entidades de seguridad social del sector público, empresas y entidades del sector público de cualquier orden, que con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente Ley presten servicios de salud o amparen a sus afiliados riesgos de enfermedad general y maternidad, tendrán 2 años para transformarse en empresas promotoras de

salud, adaptarse al nuevo sistema o para efectuar su liquidación, de acuerdo con la reglamentación que al respecto expida el Gobierno Nacional.

(...)

Las entidades públicas antes referidas, que a juicio del Gobierno Nacional no requieran transformarse en Empresas Promotoras de Salud, ni liquidarse podrán continuar prestando los servicios de salud a los servidores que se encuentren vinculados a la respectiva entidad en la fecha de iniciación de vigencia de la presente Ley y hasta el término de la relación laboral o durante el período de jubilación, en la forma como lo vienen haciendo. Estas entidades deberán no obstante, ajustar gradualmente su régimen de beneficios y financiamiento, al tenor de lo previsto en los artículos 162, 204 y 220 de esta Ley, en un plazo no mayor a cuatro (4) años, de tal manera que participen en la subcuenta de compensación del Fondo de Solidaridad y Garantía. De conformidad con lo anterior, las entidades recaudarán mediante retención a los servidores públicos, en forma creciente y explícita, las cotizaciones establecidas en el artículo 204 de la presente Ley, la cual aumentará como mínimo en un punto porcentual por año” (subrayados fuera de texto).

Por su parte el Marco Conceptual de 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, que corresponden al "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 y 938 de 2021, señala:

“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”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) de las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 062 de 2022, establece que este será empleado para efectos de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

## CONCLUSIONES

La Ley 100 de 1993 establece que las entidades que, con anterioridad a la fecha de su vigencia presten servicios de salud, tendrán 2 años para transformarse en empresas promotoras de salud, adaptarse al nuevo sistema o efectuar su liquidación. No obstante, aquellas que a juicio del Gobierno Nacional no requieran transformarse en Empresas Promotoras de Salud ni liquidarse, podrán continuar prestando los servicios de salud a los servidores que se encuentren vinculados a la respectiva entidad hasta el término de la relación laboral o durante el período de jubilación, en la forma como lo vienen haciendo.

Tal es el caso de la Entidad Adaptada en Salud (EAS) de Empresas Públicas de Medellín que, de acuerdo con la información aportada por el consultante, es una dependencia de la entidad mencionada. En ese sentido es EPM quien realiza reportes de información a la Contaduría General de la Nación (CGN).

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Catálogo General de Cuentas (CGC) de las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, es empleado únicamente para efectos de homologación y reporte de información financiera a la CGN, y que dicho catálogo no contempla el grupo 73-Servicios en salud, EPM deberá reportar la información asociada a los costos de la prestación de servicio de salud de la EAS en las subcuentas respectivas de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, según corresponda.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20231100042661 DEL 01-12-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco Conceptual Norma Internacional de Contabilidad 1 - Presentación de estados financieros Norma Internacional de Información Financiera 9 - Instrumentos Financieros
	<b>SUBTEMA</b>	Reconocimiento contable de los intereses calculados sobre los aportes de los afiliados

Doctor  
 JOSÉ ANDRÉS JIMÉNEZ AMAYA  
 Subgerente Financiero  
 Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053342 del 20 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

" (...)

Ahora bien, en la reunión con la Superintendencia Financiera de Colombia, está manifestó lo siguiente:

1. Requiere que la información contable a cierre de 2023 refleje el abono de la totalidad de los intereses pendientes, producto de la aplicación del Acuerdo 01 del 30 de unió de 2022.
2. Suspender para 2024 la aplicación del Acuerdo 01 de 2022, teniendo en cuenta el párrafo del artículo 1 el cual establece que una vez conseguido el equilibrio financiero con un resultado operacional que permita destinar recursos a la construcción de subsidios de vivienda se podrán reconocer y abonar los intereses de la vigencia.
3. Indicó el supervisor, que la medida adoptaba por la Entidad (Acuerdo 01 de 2022) no constituye un riesgo sistemático, es decir, no impacta los indicadores financieros consolidados por la Superintendencia Financiera de Colombia.

4. Aclaró que la solicitud del concepto a la Contaduría General de la Nación está orientada a establecer el registro contable del reconocimiento de intereses a los afiliados para su aplicación en adelante”.

## CONSIDERACIONES

El artículo 22 de la Ley 353 de 1994, por el cual se modifica la caja de vivienda militar y se dictan otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 22. INTERESES. A partir de enero 1º de 1995 la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, reconocerá un interés anual sobre los aportes de sus afiliados según lo establezca la Junta Directiva y sólo se entregarán cuando el afiliado haya cumplido los requisitos para solución de vivienda o cuando se presente alguna de las causales de desafiliación. Se exceptúa el personal que a 31 de diciembre de 1994 haya cumplido los 14 años de afiliación o vinculación” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Acuerdo 01 del 2022, por el cual se reglamenta la liquidación, reconocimiento y abono de intereses de las cuentas individuales de los afiliados de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, indica:

“ARTÍCULO 1. Liquídense, reconózcense y abónense, intereses en las cuentas individuales de los afiliados de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, de acuerdo con los siguientes criterios:

1. Se calculará con base en los aportes transferidos a la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía a nombre de cada afiliado.

(...)

3. (...)

La Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía evaluará en qué vigencia se abonarán los intereses. En todo caso, el abono total de los intereses no será inferior a la variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

(...)

ARTÍCULO 2. RETIRO DE APORTES. En caso de retiro por alguna causal de desafiliación, acceso a modelos de solución de vivienda o acceso a créditos de vivienda otorgados por la Entidad, se reconocerán y abonarán los intereses con la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) correspondiente.

ARTÍCULO 3. SUSPENSIÓN DE INTERESES. La Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía suspenderá el reconocimiento de intereses una vez cumplidas las 168 cuotas de ahorro mensual obligatorio requeridas para solución de vivienda”.

Respecto a la normativa contable, 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, que corresponden al "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 y 1611 de 2022, establece:

“Marco Conceptual para la Información Financiera

(...)

#### 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); y

(c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véase los párrafos 4.42 a 4.47).

(...)

Norma Internacional de Contabilidad 1 - Presentación de 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.

(...)

Norma Internacional de Información Financiera 9 - Instrumentos Financieros

(...)

Capítulo 4 Clasificación

(...)

4.2 Clasificación de pasivos financieros

4.2.1 Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado (...)

(...)

5.3 Medición posterior de pasivos financieros

5.3.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un pasivo financiero de acuerdo con los párrafos 4.2.1 y 4.2.2” (subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIONES**

El artículo 22 del Decreto Ley 353 de 1994 establece que la entidad reconocerá un interés anual sobre los aportes de sus afiliados según lo establezca la Junta Directiva y sólo se entregarán cuando el afiliado haya cumplido los requisitos para la solución de vivienda o cuando se presente alguna de las causales de desafiliación.

Así las cosas, la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía reconocerá los intereses de forma periódica a medida que el afiliado tenga derecho al rendimiento, en atención a la base contable de acumulación (devengo), por el valor que resulte de aplicar el Acuerdo 01 del 2022. Lo anterior, con independencia del momento en que los intereses deban entregarse a los afiliados.

Para tal fin, la entidad registrará un pasivo financiero medido con posterioridad al costo amortizado afectando el gasto correspondiente.

\*\*\*

**CONCEPTO No. 20231100044721 DEL 22-12-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Marco Conceptual NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
	<b>SUBTEMA</b>	Inviabilidad de realizar un reconocimiento contable diferido de las provisiones generadas por procesos judiciales

Doctora  
MYRIAM STELLA PANQUEVA BELLO  
Gerente de Unidad Grupo de Contabilidad  
Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial  
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010054142 del 23 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

“(…) solicitamos nos indiquen los posibles escenarios para el reconocimiento de las provisiones de procesos jurídicos, de acuerdo con lo siguiente:

**Antecedentes**

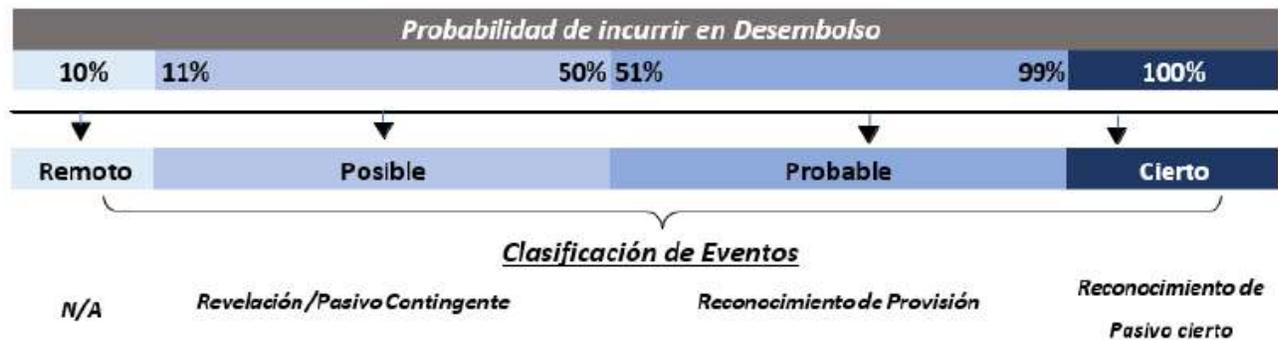
La entidad aplica en su política contable para el reconocimiento de las provisiones, lo indicado en la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes y exponemos a continuación algunos de sus apartes:

**Provisiones**

Constituyen pasivos sobre los cuales hay incertidumbre en la cuantía o en su vencimiento o en ambos. (...). De esta forma ENTerritorio procederá a reconocer una provisión para cubrir tal obligación presente siempre que se cumplan con las condiciones para su reconocimiento.

**Reconocimiento de las provisiones**

Para efectos de reconocer una provisión en los estados financieros ENTerritorio evaluará la probabilidad de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros de acuerdo con la siguiente clasificación de eventos:



Se reconocerá una provisión, cuando la probabilidad de que ENTerritorio tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos en el futuro sea superior al 50% e inferior al 100%.

Adicionalmente, como referente teórico y metodológico, este reconocimiento se encuentra alineado con lo indicado en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado; 'por la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la entidad' y su actualización mediante resolución 431 de julio de 2023.

Casuística:

En el mes de septiembre de 2023, fue reportado un proceso judicial en donde ENTerritorio funge como demandado, que dio lugar al registro de una provisión por valor aproximado de \$38.000 millones derivada de la calificación superior al 50% de probabilidad de condena (pérdida), según lo informado por el apoderado judicial a cargo de éste, de acuerdo el análisis del caso, las pretensiones de la demanda y los escenarios temporales de la controversia (las negociaciones adelantas), considerando que actualmente se están llevando mesas de mediación entre las partes, haciendo claridad que en los procesos judiciales involucrados no se ha surtido la audiencia inicial de primera instancia. En línea con la política contable de la entidad, se dotó la correspondiente provisión por el valor reportado como cuantificación de pérdida del proceso, registrándose dicho valor en los estados financieros al corte mencionado, afectando la cuenta contable homologada del pasivo 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y su contrapartida en el gasto 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS. Lo anterior, impacta de manera importante los resultados de la entidad de la vigencia en curso.

Consulta

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, dado el impacto y afectación negativa importante en los resultados de la entidad para la vigencia 2023, solicitamos nos indiquen si la Contaduría ha expedido alguna doctrina relacionada para el reconocimiento diferido de las provisiones o si existe algún mecanismo normativo que pueda aplicar ENTerritorio para dotar el monto estimado de esta provisión de manera diferida o gradual"

## CONSIDERACIONES

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 267 de 2022, señala:

“CAPÍTULO 2 – CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

(...)

Características cualitativas fundamentales

(...)

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).

2.13 Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que se alcanza alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.

(...)

Características cualitativas de mejora

(...)

Oportunidad

2.33 Oportunidad significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil resulta. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa debido a que, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, dispone:

“Alcance

(...)

7 En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. (...).

(...)

Definiciones

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

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(...)

Reconocimiento

Provisiones

14 Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión.

Obligación presente

(...)

16 En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En casos excepcionales, por ejemplo, cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento

presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. A partir de esa evidencia:

(a) la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, al final del periodo sobre el que se informa, sea mayor que la probabilidad de no existencia; y

(...)

Medición

Mejor estimación

36 El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento, medición y revelación de una provisión, la entidad aplicará lo establecido en la NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

En este sentido, la NIC 37 define una provisión como un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación o el momento de su vencimiento.

Ahora bien, respecto a la medición de la provisión, la NIC 37 señala que el importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente. De allí que en la regulación contable no se establece que dicho valor pueda reconocerse de forma parcial o diferir su reconocimiento, en tanto que, la información financiera deberá cumplir con la característica cualitativa fundamental de representación fiel, la cual señala que para ser útil la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar; y por su parte, la característica cualitativa de oportunidad, la cual precisa que la información debe estar disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones.

Así las cosas, si para el caso relacionado en la consulta se cumplen los criterios establecidos por la NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, la

entidad deberá reconocer la provisión por el valor total estimado dentro del periodo contable en el que se informa y el reconocimiento de la misma no deberá realizarse de forma parcial, ni se deberá diferir su valor considerando su posible impacto o efecto en los usuarios de la información, en tanto que, precisamente, la información financiera busca ser útil para sus usuarios en la toma de decisiones.

\*\*\*

## **1.2 NORMAS**

### **1.2.1 NIC 1 – PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20231100042661 del 01-12-2023

### **1.2.2 NIC 2 - INVENTARIOS**

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

### **1.2.3 NIC 7 - ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO**

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

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

#### CONCEPTO No. 20231100033081 DEL 23-10-2023

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMA</b>	NIC 8 - Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores NIC 16 - Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMA</b>	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo para bienes muebles totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctor  
ANDRÉS PABÓN SANABRIA  
Vicepresidente  
Vicepresidencia Financiera  
Fiduciaria la Previsora S.A.  
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010041502 del 11 de septiembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Asunto:

Solicitud concepto para el tratamiento contable de activos totalmente depreciados.

(...)

De acuerdo a la auditoría realizada por La Contraloría General de la República ejecuto la auditoria en el año 2022 con corte a los Estados Financieros de la vigencia 2021, donde aplican la siguiente observación:

‘Hallazgo N° 1 activos fijos ...

Activos totalmente depreciados que se encuentran prestando un servicio o están en uso y definición vidas útiles. La Fiduprevisora en su respuesta señala como normativa aplicable para lo relacionado con ‘Activos totalmente depreciados que se encuentran prestando un

servicio o están en uso y definición vidas útiles’. En numeral 10.4.6.1 del Manual de Políticas Contables Normas Internacionales de Información Financiera NIIF – ML-GCP-01-003, Versión 04, con última fecha de actualización el 11 de diciembre de 2020, realiza la revisión de las vidas útiles de todos los activos, por lo menos al final de cada período contable. Numeral inexistente en este manual lo que no permite evaluar por parte de la CGR la aplicación del criterio citado.

Ahora bien, es este mismo manual en su Numeral 12.3.1.1.2 Revisión del período y del método de amortización menciona lo siguiente; Fiduprevisora revisará las vidas útiles, al menos al cierre de cada ejercicio, evaluando si estas se deben modificar o revisar en el caso en que las expectativas hayan cambiado significativamente. De igual modo, los métodos de amortización deben revisarse anualmente y deben modificarse si dejan de reflejar el patrón de consumo esperado en la generación de beneficios, Lo que indica que Fiduprevisora debió realizar la revisión del valor residual, la vida útil y el método de depreciación, al término de cada período contable para estos bienes, ya que los mismos están en uso generándole un beneficio económico.

Ahora bien, el marco normativo, establece que los bienes propiedad, planta y equipo, deben permanecer registrados, hasta tanto se den de baja en cuentas o por deterioro, si bien es cierto estos bienes ya están totalmente depreciados los mismos están prestándole un beneficio a Fiduprevisora, estos mismos se encuentran en servicio, y como consecuencia de ello se deben reconocer como propiedad, planta y equipo teniendo en cuenta los criterios para su reconocimiento como activo, así: primero, están en uso; segundo, tiene el control de los bienes y dispone de éstos; y, tercero, los beneficios futuros de los bienes corresponden a Fiduprevisora.

El acta Nro. 001 con fecha 20 de septiembre de 2021 a 20 de diciembre de 2021 hace mención a los Activos totalmente depreciados que se encuentran prestando un servicio o están en uso y a las vidas útiles, pero en las bases de datos suministradas por Fiduprevisora como soporte reflejan otra realidad de la situación, pues allí lo que se evidenció es que aún persisten activos categorizados inadecuadamente y otros con asignación de vida útil que no le corresponde de acuerdo con la normatividad vigente...’

Es importante aclarar que los tipos de activos de Fiduprevisora bajo su administración y control son activos para la operación del mismo, como, por ejemplo: sillas, puestos de trabajos, estanterías, centros de acopio, gabinetes, Ups, entre otros. Como lo establece el Manual de Políticas Contables de la entidad:

‘...Fiduprevisora tiene como política de medición posterior para sus inmuebles el Modelo de Revaluación y para los demás elementos de la propiedad, planta y equipo, el Modelo del Costo...’

De acuerdo con lo anterior y lo solicitado por la Contraloría General de la Republica consideramos que es de suma importancia que en conjunto con la Contaduría General de la Nación podamos disipar la siguiente inquietud:

1. Tenemos algunos activos depreciados totalmente, pero que aún generan beneficios económicos para la entidad y este tipo de activos son los que están en servicio para el talento humano con el fin de garantizar las herramientas necesarias para la ejecución de sus funciones. ¿Cuál es el procedimiento contable para volver a establecer un valor en libros a este tipo de activos totalmente depreciados?”.

## CONSIDERACIONES

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, de 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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, incluidas las modificaciones realizadas mediante a) el anexo técnico “MODIFICACIÓN A LA NIIF 16 DEL ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 1432 de 2020, b) el “ANEXO TÉCNICO 2021, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 938 de 2021 y c) el “ANEXO TÉCNICO 2022, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 1611 de 2022, establecen:

“Definiciones

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

Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Estimaciones contables son importes monetarios, en los estados financieros, que están sujetos a incertidumbre en la medición.

(...)

Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

(...)

### Estimaciones contables

32. Una política contable podría requerir que elementos de los estados financieros se midan de una forma que comporte incertidumbre en la medición — es decir, la política contable podría requerir que estos elementos se midan por importes monetarios que no pueden observarse directamente y deben ser estimados. En este caso, una entidad desarrolla una estimación contable para lograr el objetivo establecido por la política contable. El desarrollo de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la última información disponible que sea fiable. Ejemplos de estimaciones contables incluyen:

(...)

(d) el gasto por depreciación de un elemento de propiedades, planta y equipo aplicando la NIC 16; y

(e) una provisión para obligaciones por garantías concedidas, aplicando la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

(...)

33. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.

### Cambios en las estimaciones contables

34. Una entidad podría necesitar revisar una estimación contable si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación contable, o como consecuencia de nueva información obtenida, nuevos desarrollos o de poseer más experiencia. Por su propia naturaleza, un cambio en una estimación contable no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.

(...)

### Errores

41. Los errores pueden surgir al reconocer, medir, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42. Con sujeción a lo establecido en párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

43. El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

44. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

45. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo actual, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

46. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible

47. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 – Propiedades, Planta y Equipo, de 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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, incluidas las modificaciones realizadas mediante a) el anexo técnico “MODIFICACIÓN A LA NIIF 16 DEL ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 – 2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 1432 de 2020, b) el “ANEXO TÉCNICO

2021, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 938 de 2021 y c) el "ANEXO TÉCNICO 2022, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 1611 de 2022, señala:

“Definiciones

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

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

(...)

El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o

(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

(...)

Modelo del costo

30. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

(...)

Importe depreciable y periodo de depreciación

50. El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51. El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

52. La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.

(...)

56 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo. (...).

57. La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. (...). Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

Método de depreciación

(...)

61. El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

(...)

Baja en cuentas

67. El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

(a) por su disposición; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

(...)” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Fiduprevisora tiene como política de medición posterior para los bienes muebles clasificados como propiedades, planta y equipo, el modelo del Costo, por lo que, con posterioridad a su reconocimiento como activo, estos bienes deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Lo anterior indica que los beneficios económicos futuros incorporados al bien, se consumen principalmente a través de su utilización por parte de la empresa.

Adicional a lo anterior, la NIC 16 establece que la empresa cotizante debe revisar, como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo. Esto con el fin de determinar si las expectativas actuales difieren de las estimaciones previas; de ser así, la empresa realizará los ajustes necesarios al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del bien. Cualquier cambio que surja se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 "Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores".

En consecuencia, cuando un elemento de propiedades, planta y equipo se encuentre totalmente depreciado, pero aún se encuentre en uso por parte de la Fiduprevisora, indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos por su uso a la empresa. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

La primera situación puede corresponder a un error a) como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros o b) al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, esto con el fin de determinar si las expectativas actuales difieren de las estimaciones previas, deberá realizar los ajustes necesarios al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del bien. En consecuencia, la empresa cotizante deberá corregir el error, recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta lo siguiente:

- i) Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- ii) Los errores de periodos anteriores se corregirán en las subcuentas que correspondan del activo y en la subcuenta que corresponda de los resultados de ejercicios anteriores en el patrimonio de la empresa.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el párrafo 42 de la NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado para cada periodo contable, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

La segunda situación puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la empresa ha aplicado de manera correcta los criterios de la NIC 16, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el importe en libros bruto de dichos bienes.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100026671 del 12-09-2023

20231120027341 del 13-10-2023

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

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

**1.2.6 NIC 12 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

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

**1.2.7 NIC 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****CONCEPTO No. 20231100026671 DEL 12-09-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Propiedades, planta y equipo Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
	<b>SUBTEMA</b>	Activos totalmente depreciados

Doctor

NILSON ENRIQUE GUERRERO REGUEROS

Prof. Esp. Departamento Corporativo de Gestión Contable

Empresa Colombiana de Petróleos S.A - ECOPETROL

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N.º 20230010035642 del 02 de agosto de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

"(...), que manejo contable se debe dar a los activos que utilizan el método de amortización de unidades técnicas de producción, cuando:

- La vida útil (Reservas) ha llegado a su fin, y
- La vida útil (Reservas) ha llegado a su fin, pero los activos seguirán utilizándose para apalancar nuevas reservas dentro del mismo campo".

**CONSIDERACIONES**

La NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo establece lo siguiente:

"6. Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifica:

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

(...)

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

(...)

El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

(a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o

(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

(...)

### **Importe depreciable y periodo de depreciación**

50. El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51. El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

52. La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.

(...)

55. La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquélla en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin

embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

### Métodos de depreciación

60. El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

61. El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

(...)

### Baja en cuentas

67. El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

(a) por su disposición; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

(...)

### Información a revelar

79. Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

(a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;

(b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;" (subrayados fuera del texto).

Ahora bien, la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores señala lo siguiente:

"5. Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y
- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Estos errores incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

(...)

## Errores

41. Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42. Con sujeción a lo establecido en párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

- (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
- (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

## Limitaciones a la reexpresión retroactiva

43. El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

44. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

45. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más remota en que sea posible hacerlo.” (subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

Cuando los activos han alcanzado el final de su vida útil y no se espera que generen beneficios económicos futuros, es necesario reflejar esta situación en los estados financieros. Por lo tanto, se debe proceder a dar de baja el activo en la contabilidad.

Ahora bien, según lo establece la NIC 16, la empresa debe revisar, como mínimo al término de cada periodo anual, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo. Esto se hace con el fin de determinar si las expectativas difieren de las estimaciones previas y realizar los ajustes necesarios al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Cualquier cambio que surja se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 “Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”.

En consecuencia, cuando la vida útil del activo ha llegado a su fin, pero aún se sigue utilizando, esto indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos, y pueden surgir dos situaciones.

La primera situación se presenta si este hecho se deriva de una mala definición de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, o si se pasó por alto la revisión anual de estas variables en periodos anteriores sin realizar los ajustes correspondientes; en este caso, la empresa ha cometido un error contable. Como resultado de lo anterior, la empresa deberá corregir el error de acuerdo con la NIC 8 en lo que respecta a la corrección de errores contables.

La segunda situación se presenta si la empresa no cometió un error contable de acuerdo con lo mencionado anteriormente. En este caso, la empresa deberá revelar el hecho económico generado por los activos que, a pesar de haber alcanzado una depreciación completa, aún permanecen en uso.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100026671 del 12-09-2023

20231120027341 del 13-10-2023

20231100033081 del 23-10-2023

- 1.2.8 NIC 19 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.9 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.
- 1.2.10 NIC 22 - CONTABILIZACIÓN DE LA SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.11 NIC 23 - COSTOS POR PRÉSTAMOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.12 NIC 24 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.13 NIC 26 - CONTABILIZACIÓN E INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE PLANES DE BENEFICIOS POR RETIRO**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.14 NIC 27 - ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.2.15 NIC 28 - INVERSIONES EN ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS****CONCEPTO No. 20231100014601 DEL 29-05-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	NIC 28 - Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de los ajustes por aplicación del método de la participación y de los dividendos efectivamente recibidos.

Señor  
SEBASTIÁN ECHEVERRI ÁLVAREZ  
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010021322 del 3 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se solicita:

**I. ANTECEDENTES**

1.1. La pregunta se refiere a un escenario en el que la matriz o controlante de un grupo empresarial que se rige bajo NIIF plenas ha realizado inversiones en empresas, con participación mayoritaria pero no total.

1.2. Así, se ha configurado el grupo empresarial que cuenta con una casa matriz o controlante de aquellas empresas (en adelante las "Subordinadas").

1.3. Según la normativa contable, se aplica el método de participación patrimonial (conforme a la NIC 28) para medir estas inversiones.

1.4. Sin embargo, al recibir dividendos de las Subordinadas, el grupo no recibe el total de su porcentaje de participación, debido a que las subordinadas distribuyen sus utilidades descontando previamente reservas legales, ocasionales, estatutarias, montos para capitalización, entre otros. Además, distribuyen dividendos no solo en efectivo, sino también en acciones.

**II. SOLICITUD**

Teniendo en cuenta los antecedentes previamente descritos, solicitamos respetuosamente responder a la siguiente consulta:

Dentro del escenario planteado en los Antecedentes de este Derecho de Petición, ¿Qué manejo podría darle la casa matriz o controlante –a nivel contable– a estos valores que no recibe de sus Subordinadas, y que por ende no tendría la capacidad de entregar a sus accionistas?

En otras palabras, ¿cómo se debe hacer el registro contable de la diferencia entre los cálculos derivados del método de participación patrimonial y lo efectivamente recibido?”

## CONSIDERACIONES

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 267 de 2022, establece:

“Método de la participación

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros).

11 El reconocimiento de ingresos por las distribuciones recibidas podría no ser una medida adecuada de la ganancia obtenida por un inversor por la inversión en la asociada o negocio conjunto, ya que las distribuciones recibidas pueden tener poca relación con el rendimiento de éstos. Puesto que el inversor ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la participada, tiene una participación en los rendimientos de la asociada o negocio conjunto y, por tanto, en el producto financiero de la inversión. El inversor contabilizará esta participación extendiendo el alcance de sus estados financieros, para incluir su parte del resultado del periodo de la participada. En consecuencia, la aplicación del método de la participación suministra datos de mayor valor informativo acerca de los activos netos y del resultado del periodo del inversor.

(...)

Procedimientos del método de la participación

(...)

33 Al aplicar el método de la participación, se utilizarán los estados financieros disponibles más recientes de la asociada o negocio conjunto. Cuando el final del periodo sobre el que se informa de la entidad y de la asociada o negocio conjunto sean diferentes, la asociada o negocio conjunto elaborará para uso de la entidad, estados financieros referidos a la misma fecha que los de ésta, a menos que resulte impracticable hacerlo.

34 Cuando, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 33, los estados financieros de una asociada o negocio conjunto utilizados para aplicar el método de la participación se refieran a una fecha diferente a la utilizada por la entidad, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre las dos fechas citadas. En ningún caso, la diferencia entre el final del periodo sobre el que se informa de la asociada o negocio conjunto y el de la entidad será mayor de tres meses. La duración de los periodos sobre los que se informa, así como cualquier diferencia entre la fecha de cierre de éstos, será igual de un periodo a otro.

35 Los estados financieros de la entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas”.

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 28 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos, el método de la participación es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo y, posteriormente, es ajustada por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor de los activos netos de la participada. Es decir, después de la fecha de adquisición de la inversión, el importe en libros de la inversión se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo y los cambios en el patrimonio de la participada.

Una empresa que mida su inversión por el método de la participación reconocerá los dividendos recibidos en efectivo de la participada como un menor valor del importe en libros de la inversión.

Así las cosas, la aplicación del método de la participación es un ajuste del valor de la inversión con base en el valor patrimonial de la empresa en la que se tiene la participación, mientras que, los dividendos son la retribución de la participación en las operaciones de dicha empresa. Por lo tanto, se trata de hechos económicos independientes con tratamiento contable diferente.

En consecuencia, no se requiere un ajuste adicional por la diferencia entre el valor reconocido por la participación en el resultado del periodo de la participada y el valor de los dividendos efectivamente recibidos.

\*\*\*

- 1.2.16 NIC 29 - INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.17 NIC 32 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.18 NIC 33 - GANANCIAS POR ACCIÓN**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.19 NIC 34 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.20 NIC 36 - DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS**  
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20231120028601 del 13-10-2023
- 1.2.21 NIC 37 - PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES**  
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20231100013851 del 23-05-2023  
20231100044721 del 22-12-2023
- 1.2.22 NIC 38 - ACTIVOS INTANGIBLES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.23 NIC 39 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.24 NIC 40 - PROPIEDADES DE INVERSIÓN**  
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20231120028601 del 13-10-2023
- 1.2.25 NIC 41 - AGRICULTURA**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.26 NIIF 1 - ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.27 NIIF 2 - PAGOS BASADOS EN ACCIONES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.28 NIIF 3 - COMBINACIONES DE NEGOCIOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

- 1.2.29 NIIF 4 - CONTRATOS DE SEGURO**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.30 NIIF 5 - ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.31 NIIF 6 - EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.32 NIIF 7 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.33 NIIF 8 - SEGMENTOS DE OPERACIÓN**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

## 1.2.34 NIIF 9 - INSTRUMENTOS FINANCIEROS

**CONCEPTO No. 20231120037391 DEL 03-11-2023**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o Que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Instrumentos Financieros
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de los artículos 2.3.3.1 y 2.3.3.7 del Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público.

Doctora  
 DIANA MARCELA CAMPERO CANO  
 Contadora  
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda.  
 Bello, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039322 del 28 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

“La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá (EMTVA) es una Empresa Industrial y Comercial del Estado (EICE) y está sujeta a las definiciones determinadas en el Decreto 1068 de 2015 del Ministerio de Hacienda con relación al manejo de excedente de liquidez.

Actualmente la empresa en cumplimiento del se encuentra bajo la resolución 037 de 2017 Marco Normativo de la Empresas que cotizan en el mercado de valores, las inversiones de administración de liquidez se encuentran clasificadas como Inversiones al costo amortizado, teniendo presente que por la dinámica financiera de la empresa las mismas se han mantenido en la historia hasta el vencimiento.

Evaluando el decreto 1068 de 2015 se encuentran las siguientes definiciones:

‘ARTÍCULO 2.3.3.1. Definición de excedentes de liquidez. Para los efectos previstos en los Capítulos 3 a 5 del presente título, se entiende por excedentes de liquidez todos aquellos recursos que de manera inmediata no se destinen al desarrollo de las actividades que constituyen el objeto de las entidades a que se refieren los mencionados capítulos.’

‘ARTÍCULO 2.3.3.7. Valoración de inversiones a precios de mercado. Las inversiones a que se refiere el presente título deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado.’

Actualmente la empresa cuenta con recursos importantes que son gestionados con base a los lineamientos del Decreto 1068 de 2015, en lo que concierne al tipo de activos admisibles para invertir dichos recursos. Según las estadísticas de distribución del portafolio de inversiones financieras este está distribuido aproximadamente en un 60% en recursos para respaldar la sostenibilidad financiera de la empresa, operación, proyectos y otros negocios; y un 40% son recursos considerados como respaldo a fondos de destinación específica, por ejemplo, Fondo de Reposición y Repotenciación de acuerdo con la resolución 168 de 2019 de la EMTVA

Teniendo en cuenta lo anterior, la empresa observa una divergencia de criterios en cuanto a la definición de la contabilización de las inversiones, pues se tienen unos lineamientos contables en los que prima la intención de la inversión según la resolución 037 de 2017 para su contabilización, mientras que en el artículo 2.3.3.7 del Decreto 1068 de 2015 del Ministerio de Hacienda, se observa directrices puntuales en cuanto a la definición y el manejo de excedentes de liquidez para entidades públicas.

Por lo tanto, solicitamos de su orientación respecto al manejo contable de las inversiones con respecto a su reconocimiento y medición teniendo en cuenta la armonía que debe existir con el decreto 1068 de 2015”.

En la información reportada a la Contaduría general de la Nación mediante el sistema CHIP por parte de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., con corte de presentación al 31 de diciembre de 2022 se observa que “Sus socios son el Departamento de Antioquia y el Distrito Especial de Ciencia, Tecnología e Innovación de Medellín, ambos con una participación del cincuenta por ciento (50%)”

## **CONSIDERACIONES**

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, estipula:

“LIBRO 2

RÉGIMEN REGLAMENTARIO DEL SECTOR HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

PARTE 1

(...)

ARTÍCULO 2.1.2. **Ámbito de Aplicación.** El presente decreto aplica a las entidades del sector Hacienda y Crédito Público y rige en todo el territorio nacional.

(...)

TÍTULO 3

MANEJO DE EXCEDENTES DE LIQUIDEZ

ARTÍCULO 2.3.3.1. Definición de excedentes de liquidez. Para los efectos previstos en los Capítulos 3 a 5 del presente título, se entiende por excedentes de liquidez todos aquellos recursos que de manera inmediata no se destinen al desarrollo de las actividades que constituyen el objeto de las entidades a que se refieren los mencionados capítulos.

(...)

ARTÍCULO 2.3.3.7. Valoración de inversiones a precios de mercado. Las inversiones a que se refiere el presente título deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado.

(...)

## CAPITULO 5

### ENTIDADES TERRITORIALES Y LAS ENTIDADES DESCENTRALIZADAS DEL ORDEN TERRITORIAL CON PARTICIPACIÓN PÚBLICA SUPERIOR AL CINCUENTA POR CIENTO

ARTÍCULO 2.3.3.5.1. Ámbito de aplicación. En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 819 de 2003, las entidades a que hace referencia el presente capítulo deberán invertir sus excedentes de liquidez, así:

i. En Títulos de Tesorería (TES) Clase "B", tasa fija o indexados a la UVR, del mercado primario directamente ante la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional o en el mercado secundario en condiciones de mercado, y,

ii. En certificados de depósitos a término, depósitos en cuenta corriente, de ahorros o a término en condiciones de mercado en establecimientos bancarios vigilados por la Superintendencia Financiera de Colombia o en entidades con regímenes especiales contemplados en la parte décima del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

(...)

PARÁGRAFO 2. Respecto a los actos y contratos que impliquen de cualquier manera el depósito, la disposición, adquisición, manejo, custodia, administración de dinero, de títulos y en general de valores celebrados por las entidades territoriales y sus descentralizadas, se aplicarán como mínimo los parámetros establecidos en el artículo 2.3.3.3.3. del presente título; en todo caso el régimen de inversión previsto para las entidades territoriales y sus entidades descentralizadas será el previsto en el presente Capítulo.

(...)” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9 – Instrumentos Financieros, de 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, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 1611 de 2022 y sus modificaciones, e incorporadas

en el Régimen de Contabilidad Pública mediante el artículo 3º de la Resolución N° 37 de 2017, modificado por la Resolución N° 267 de 2022, establece:

“Norma Internacional de Información Financiera 9

Instrumentos Financieros

(...)

Capítulo 4 Clasificación

4.1 Clasificación de activos financieros

4.1.1 A menos que aplique el párrafo 4.1.5, una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral o a valor razonable con cambios en resultados sobre la base de los dos siguientes:

- (a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y
- (b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.

4.1.2 Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) El activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.2A Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en otro resultado integral si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) el activo financiero se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.

4.1.3 A efectos de la aplicación de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b):

- (a) principal es el valor razonable del activo financiero en el momento del reconocimiento inicial. El párrafo B4.1.7B proporciona guías adicionales sobre el significado de principal.
- (b) El interés consiste en la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo crediticio asociado con el importe principal pendiente durante un periodo de tiempo concreto y por otros riesgos y costos de préstamos básicos, así como por un margen de

ganancia. Los párrafos B4.1.7A y B4.1.9A a B4.1.9E proporcionan guías adicionales sobre el significado de interés, incluyendo el significado del valor temporal del dinero.

4.1.4 Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en resultados a menos que se mida a costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2 o a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, una entidad puede realizar una elección irrevocable en el momento del reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable en otro resultado integral para inversiones concretas en instrumentos de patrimonio que, en otro caso, se medirían a valor razonable con cambios en resultados (véanse los párrafos 5.7.5 y 5.7.6).

(...)

Apéndice B

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

(...)

Clasificación (Capítulo 4)

Clasificación de activos financieros (Sección 4.1)

Modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros

(...)

B4.1.2 El modelo de negocio de una entidad se determina al nivel que refleja cómo se gestionan juntos los grupos de activos financieros para lograr un objetivo de negocio concreto. El modelo de negocio de la entidad no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. Por consiguiente, esta condición no es un enfoque de clasificación instrumento por instrumento y debe determinarse a partir de un nivel más alto de agregación. Sin embargo, una única entidad puede tener más de un modelo de negocio para gestionar sus instrumentos financieros. Por consiguiente, la clasificación no necesita determinarse a nivel de la entidad que informa” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

El título 3 del Decreto 1068 de 2015 define en su artículo 2.3.3.1 los excedentes de liquidez como aquellos recursos que de manera inmediata no se destinan al desarrollo de las actividades que constituyen el objeto de las entidades a que se refieren los capítulos 3, 4 y 5 de dicho título. Además, en el artículo 2.3.3.7 estipula que las inversiones referidas en el mencionado título deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado.

En caso de que METRO gestione un portafolio de inversiones financieras con recursos procedentes de actos y contratos que no se destinan de manera inmediata al desarrollo de sus actividades bajo los lineamientos del título 3 del Decreto 1068 de 2015, deberá reconocer estas inversiones en sus estados financieros aplicando la Norma Internacional de Información Financiera 9 Instrumentos Financieros, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, y atendiendo al modelo de negocio para la gestión de este tipo de activos financieros.

Para efectos de reporte a la Contaduría General de la Nación los clasificará en una de las siguientes categorías:

- Costo amortizado, para inversiones que se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales y dichas condiciones dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.
- Valor razonable con cambios en otro resultado integral, para las inversiones se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y cuyas condiciones contractuales dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.
- Valor razonable con cambios en el resultado, para las inversiones que no se midan al valor razonable con cambios en otro resultado integral o el costo amortizado.

Ahora bien, atendiendo al Decreto 1068 de 2015, METRO deberá realizar la inversión de los recursos procedentes de actos y contratos que no se destinan de manera inmediata al desarrollo de sus actividades en las dos clases de productos financieros determinados en el capítulo 5 y, posteriormente, de acuerdo con el modelo de negocio determinado para ese grupo de activos registrarlos como un instrumento financiero en la categoría del costo amortizado o del valor razonable con cambios en otro resultado integral o del valor razonable con cambios en el resultado. Por lo anterior, no se considera que exista divergencia entre los criterios establecidos en el decreto mencionado y la normativa contable.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20231100013851 del 23-05-2023  
20231100042661 del 01-12-2023

- 1.2.35 NIIF 10 - ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.36 NIIF 11 - ACUERDOS CONJUNTOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.37 NIIF 12 - INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTICIPACIONES EN OTRAS ENTIDADES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.38 NIIF 13 - MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.39 NIIF 14 - CUENTAS DE DIFERIMIENTOS DE ACTIVIDADES REGULADAS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

### 1.2.40 NIIF 15 - INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES

#### CONCEPTO No. 20231100028101 DEL 27-09-2023

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
	<b>SUBTEMA</b>	Tratamiento contable de los recursos recaudados mediante la tarifa del servicio que se deben destinar al Plan de Obras e Inversiones Regulado.

Doctora  
 DIANA GISELA PARRA CORREA  
 Gerente Corporativa Financiera  
 E.S.P. Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039872 del 31 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la comunicación, la empresa describe el análisis que ha realizado para la implementación de la NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes para el reconocimiento de los recursos recaudados mediante la tarifa de servicio relacionados con el Plan de Obras e Inversiones Regulado (POIR). Al respecto, la empresa consulta:

“1. ¿Cuántas obligaciones de desempeño se entendería que tiene la EAAB - ESP?

a) Una única obligación de desempeño: la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado.

b) Dos obligaciones de desempeño, así:

Obligación de desempeño 1: prestación de servicios de acueducto y alcantarillado.

Obligación de desempeño 2: CMI referente al Plan de Obras e Inversiones Regulado (POIR) que la Empresa realiza durante el periodo del marco tarifario, donde se cobra al usuario una parte para la construcción de obras futuras, que corresponden a activos comprometidos frente al ente regulador para garantizar la prestación del servicio a los usuarios en las diferentes APS

2. Si se tratara de dos obligaciones de desempeño, en el caso de la alternativa b descrita en el punto anterior, en qué momento se debería reconocer el ingreso por valor POIR facturado a los usuarios:

- a) ¿Cuándo se active el valor total de la obra?
- b) ¿En la medida en que se vaya ejecutando la obra?"

### **CONSIDERACIONES**

La Resolución 943 de 2021 expedida por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, mediante la cual se compila la regulación general de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo, y se derogan unas disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 2.1.2.1.4.3.8. PLAN DE OBRAS E INVERSIONES REGULADO (POIR). El Plan de Obras e Inversiones Regulado (POIR) es el conjunto de proyectos que la persona prestadora considera necesario llevar a cabo para disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio exigidos durante el período de análisis, en el APS de cada uno de los municipios que atiende. La persona prestadora deberá tener en cuenta en la definición de cada uno de los proyectos incluidos en el POIR los componentes técnicos, de gestión ambiental y gestión de riesgos.

Los proyectos incluidos en el POIR se deben clasificar por servicio y por los siguientes grupos:

Proyectos del servicio público domiciliario de acueducto:

Grupo 1 - Proyectos relacionados con la dimensión de cobertura del servicio público domiciliario de acueducto: Son aquellos proyectos que conectan suscriptores nuevos.

Grupo 2 - Proyectos relacionados con la dimensión calidad del agua: Son aquellos proyectos que reducen el indicador IRCA.

Grupo 3 - Proyectos relacionados con la dimensión de continuidad: Son todos los demás proyectos de acueducto incluidos en el POIR. Es responsabilidad del Representante Legal de la persona prestadora identificar las inversiones en el POIR que se requieren para mitigar los riesgos que puedan comprometer la continuidad del servicio.

Así mismo se deben incluir los proyectos que permitan alcanzar las metas del programa de pérdidas técnicas relacionadas en el numeral 6.2.2.1.1 del Capítulo 1 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 6. Definición de metas anuales.

Proyectos del servicio público domiciliario de alcantarillado:

Grupo 4 - Proyectos relacionados con la dimensión de cobertura del servicio público domiciliario de alcantarillado: Son aquellos proyectos que conectan suscriptores nuevos.

Grupo 5 - Proyectos relacionados con la dimensión calidad del agua vertida: Son aquellos proyectos incluidos en el Plan de Saneamiento y Manejo de Vertimientos (PSMV) que son responsabilidad de la persona prestadora del servicio público domiciliario de alcantarillado.

Grupo 6 - Proyectos relacionados con la dimensión de continuidad de alcantarillado: Son todos los demás proyectos de alcantarillado incluidos en el POIR. Es responsabilidad del Representante Legal de la persona prestadora identificar las inversiones en el POIR que se requieren para mitigar los riesgos que puedan comprometer la continuidad del servicio.

(...)

ARTÍCULO 2.1.2.1.9.1. TABLERO DE CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DE LAS METAS DE LOS INDICADORES. La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico incluirá en el esquema de información definido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, un tablero de control que permitirá el seguimiento a la ejecución real de las metas para cada una de las dimensiones, para verificar la calidad de la planificación y cumplimiento de los proyectos incluidos por las personas prestadoras en el POIR.

Las personas prestadoras deberán revisar mensualmente el cumplimiento de las metas definidas en el POIR. Igualmente, deberán informar y reportar con la periodicidad que se establezca en el esquema de información definido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, los valores anuales de los indicadores de gestión que muestran el cumplimiento de metas en relación con la ejecución de los proyectos. Lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 2.1.2.1.9.2 de la presente resolución.

El cumplimiento de las metas definidas en los Planes de Obras e Inversión Regulados, será objeto de verificación por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el objeto de comprobar que los recursos presupuestados hayan sido planeados e invertidos eficientemente. La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios coordinarán la publicación por lo menos una vez en el semestre de los resultados del estado de estos Planes. Los valores recaudados anualmente y no invertidos por la persona prestadora deberán hacer parte de la provisión por diferencia en ejecución de inversiones definida en el artículo 2.1.2.1.10.1 de la presente resolución.

Al finalizar el quinto año del período tarifario, la persona prestadora deberá realizar un informe que le permita a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios realizar la verificación del cumplimiento de las metas proyectadas en su POIR frente a los recursos efectivamente invertidos para alcanzar dichas metas.

(...)

ARTÍCULO 2.1.2.1.10.1. PROVISIÓN DE RECURSOS POR DIFERENCIAS ENTRE LAS INVERSIONES PLANEADAS Y EJECUTADAS DEL POIR. Una vez finalizado el quinto año tarifario, y en los años subsiguientes, la provisión de recursos por diferencias entre las

inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado - POIR, se determinará con base en la siguiente fórmula:

(...)

PARÁGRAFO 4o. Los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR deberán ser administrados en un instrumento financiero que tenga como única finalidad la administración y pago de los recursos de dicha provisión, los costos relacionados con el mismo deberán ser asumidos por la persona prestadora. El ingreso y retiro de los recursos se sujetará a lo dispuesto en el artículo 2.1.2.1.10.2.A. de la presente resolución.

El instrumento financiero deberá constituirse en una entidad sometida a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Financiera de Colombia y deberá corresponder a una cuenta individual de un encargo fiduciario en una sociedad fiduciaria, o a una cuenta corriente bancaria o cuenta de ahorros en un establecimiento bancario.

(...)

ARTÍCULO 2.1.2.1.10.2. SALDO Y ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PROVISIÓN POR DIFERENCIAS ENTRE LAS INVERSIONES PLANEADAS Y EJECUTADAS DEL POIR. A partir del sexto año tarifario ( $p=6$ ), y a más tardar al 31 de diciembre siguiente al cierre de cada año tarifario  $p$ , el saldo disponible en el instrumento financiero debe corresponder al valor resultante de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$PI_{IF_{p.ac/al}} = (PI_{p.ac/al} - DPI_{p.ac/al}) * (1+R)^p * Index$$

Donde:

$PI_{IF_{p.ac/al}}$  Saldo en el instrumento financiero de los recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR, para cada uno de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y/o alcantarillado (pesos de junio del año tarifario  $p$ ). En los casos en que el  $PI_{IF_{p.ac/al}}$  sea menor o igual a cero (0), el saldo disponible en el instrumento financiero podrá ser cero (0).

$PI_{p.ac/al}$  Provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR al cierre del año tarifario  $p$ , para cada uno de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y/o alcantarillado (pesos de diciembre del año base), según la fórmula establecida en el artículo 2.1.2.1.10.1 de la presente resolución.

(...)

$DPI_{p.ac/al}$  Descuento a la Provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR al cierre del año tarifario  $p$ , para cada uno de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y/o alcantarillado (pesos de diciembre del año base), de acuerdo con las condiciones establecidas en el parágrafo 1 del presente artículo, y calculados aplicando la siguiente fórmula:

(...)

p: Año tarifario para el que se calcula la Provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR, desde el año tarifario ( $i=6$ ) y subsiguientes.

(...)

PARÁGRAFO 1. La persona prestadora podrá efectuar descuentos al saldo de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR aplicando la fórmula del  $DPI_{p,ac/al}$  cuando posteriormente al cálculo de la provisión se presente alguno de los siguientes casos: i) cuando finalice una obra pendiente del POIR actualizado independientemente de que se encuentre en operación o no ii) cuando ejecute un avance físico de obra de una inversión pendiente del POIR actualizado. En ningún caso el valor de los avances de obra que presente la persona prestadora para efectos del cálculo del  $DPI_{p,ac/al}$  podrá superar el valor planeado en el POIR actualizado.

Para cada activo que cumpla con alguna de las condiciones del presente parágrafo, la persona prestadora deberá tener a disposición de la SSPD los soportes del valor planeado en el POIR actualizado, del valor ejecutado a la fecha del cálculo, del porcentaje de avance físico de la obra y del valor a descontar de la provisión por este activo. En aquellos casos en que se certifique un porcentaje de avance físico inferior al 100%, la persona prestadora tendrá que indicar además si la obra se encuentra en ejecución, teniendo en cuenta que si la obra está suspendida no es posible realizar los descuentos a los que se refiere el presente artículo.

(...)

PARÁGRAFO 4. En los casos en que la persona prestadora hubiere ejecutado todas las inversiones pendientes del POIR actualizado al año p y aun así el cálculo del  $PI_{IF_{p,ac/al}}$  sea mayor a cero, podrá destinar estos recursos para cubrir las inversiones realizadas diferentes a las incluidas en dicho POIR. Esto, siempre que dichas inversiones hayan entrado en operación entre el año tarifario  $i=1$  y el año p; sean inversiones afectas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y/o alcantarillado; cumplan con los principios de pertinencia, ajuste técnico y costos eficientes descritos en el ARTÍCULO 2.1.2.1.4.3.8 de la presente resolución y permitan mantener o mejorar los indicadores de las metas establecidas en el estudio de costos.

Los aportes bajo condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 143 de la Ley 1151 de 2007 y por el artículo 99 de la Ley 1450 de 2011, no podrán tenerse en cuenta como inversiones diferentes a las incluidas en el POIR actualizado.

Las nuevas inversiones no harán parte del POIR, no generan cambios en el Costo Medio de Inversión - CMI y serán tenidas en cuenta en la base de capital regulada cero para el siguiente marco tarifario-  $BCR_{t,ac/al}$  definida en el artículo 2.1.2.1.10.3. de la presente resolución. La persona prestadora deberá reportarlas al Sistema Único de Información - SUI.

En los casos en que la persona prestadora no destine el saldo del instrumento financiero de acuerdo con lo señalado en el presente párrafo, o lo utilice parcialmente, deberá mantener el saldo remanente hasta el año t, definido en el artículo 2.1.2.1.10.3. de la presente resolución.

ARTÍCULO 2.1.2.1.10.2.A. CERTIFICACIÓN DE LOS RECURSOS DEL INSTRUMENTO FINANCIERO. Cuando el valor del  $PI\_IF_{p.ac/al}$  sea mayor a cero, la persona prestadora de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado deberá, a partir del sexto año tarifario ( $p=6$ ), y a más tardar al 31 de diciembre siguiente al cierre de cada año tarifario  $p$ , remitir a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios una certificación suscrita por el representante legal que contenga el valor del  $PI\_IF_{p.ac/al}$ .

Si la persona prestadora dispuso como instrumento financiero un encargo fiduciario la certificación deberá, adicionalmente, ser presentada a la sociedad fiduciaria.

PARÁGRAFO 1. Cuando la persona prestadora pretenda realizar un ingreso o un retiro de recursos del instrumento financiero, en los casos establecidos en el párrafo 1 del artículo 2.1.2.1.10.2. de la presente resolución deberá remitir a la SSPD una certificación suscrita por el representante legal que contenga el valor del  $PI\_IF_{p.ac/al}$ . Si la persona prestadora dispuso como instrumento financiero un encargo fiduciario la certificación deberá, adicionalmente, ser presentada a la sociedad fiduciaria.

PARÁGRAFO 2. Cuando la persona prestadora pretenda realizar un retiro de recursos de conformidad con lo establecido en el párrafo 4 del artículo 2.1.2.1.10.2 de la presente resolución, deberá remitir a la SSPD la certificación suscrita por el representante legal en donde conste que el valor del  $PI\_IF_{p.ac/al}$  es igual a cero. Si la persona prestadora dispuso como instrumento financiero un encargo fiduciario la certificación deberá, adicionalmente, ser presentada a la sociedad fiduciaria.

PARÁGRAFO 3. La remisión de información a la SSPD, de que trata el presente artículo, en ningún caso constituye un trámite de validación o aprobación previa por parte de dicha entidad a los movimientos o trámites que realice la persona prestadora en el instrumento financiero.

En todos los casos la persona prestadora deberá contar con los soportes utilizados para la expedición de las certificaciones de que trata el presente artículo y con los extractos periódicos con los movimientos realizados en el instrumento financiero seleccionado. Los soportes y los extractos periódicos deberán quedar a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios – SSPD en ejercicio de sus funciones de inspección, vigilancia y control.

(...)

ARTÍCULO 2.1.2.1.10.3. BASE DE CAPITAL REGULADA CERO PARA EL SIGUIENTE MARCO TARIFARIO. La base de capital regulada cero para el siguiente marco tarifario se determinará de acuerdo con la siguiente fórmula:

(...)

$BCR_{t,ac/al}$ : Base de capital regulada cero para el siguiente marco tarifario en el año para cada uno de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado (pesos de diciembre del año 2014).

(...)

$IO_{j,t,ac/al}$ : Valor ejecutado de cada uno de los activos  $j$  del POIR actualizado que se encuentren en operación al año  $t$  para cada uno de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado (pesos de diciembre del año 2014).

$IN_{j,t,ac/al}$ : Valor de las inversiones de cada uno de los activos  $j$  ejecutadas durante la aplicación de la presente resolución, que se encuentren en operación al cierre del año  $t$ , diferentes a las inversiones del POIR, para cada uno de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado (pesos de diciembre del año 2014).

(...)

$t$ : Último año tarifario de aplicación del presente marco tarifario que corresponderá al número de meses de aplicación dividido entre doce (12).

(...)

PARÁGRAFO 2. En aquellos casos en que el valor ejecutado en los proyectos del POIR es mayor al planeado, para el cálculo del valor  $IO_{j,t,ac/al}$ , el valor total ejecutado de las inversiones del POIR en operación al año  $t$ , únicamente será tenido en cuenta en la  $BCR_{t,ac/al}$  cuando el prestador haya cumplido al año  $t$  con las metas establecidas de conformidad con el ARTÍCULO 2.1.2.1.1.9. de la presente resolución.

En todo caso, el mayor valor ejecutado en los proyectos del POIR debe cumplir con lo establecido en los artículos 2.1.2.1.4.3.8, 2.1.2.1.4.3.9 y 2.1.2.1.4.3.10 de la presente resolución.

La persona prestadora deberá tener a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios los soportes respectivos.

En el caso que el prestador no cumpla con las metas establecidas al año  $t$ , en la  $BCR_{t,ac/al}$  solo se reconocerá los activos del POIR en operación al año  $t$  hasta el valor planeado de los mismos.

PARÁGRAFO 3. Para el cálculo del valor  $IN_{j,t,ac/al}$  el valor total ejecutado de estas inversiones que hayan entrado en operación al año  $t$ , únicamente será tenido en cuenta en la  $BCR_{t,ac/al}$ , siempre que el prestador haya cumplido al año  $t$ , con las metas establecidas de conformidad con el ARTÍCULO 2.1.2.1.1.9. de la presente resolución.

El valor de  $IN_{j,t,ac/al}$  deberá corresponder al valor registrado en los estados financieros, depreciado hasta el día anterior a la finalización del año  $t$ .

En todo caso, el valor ejecutado de los proyectos diferente al POIR debe cumplir con lo establecido en los artículos 2.1.2.1.4.3.8, 2.1.2.1.4.3.9 y 2.1.2.1.4.3.10 de la presente resolución.

La persona prestadora deberá tener a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios los soportes respectivos.

En el caso que el prestador no cumpla con las metas establecidas al año  $t$ , en la  $BCR_{t,ac/al}$  no se reconocerán inversiones diferentes a las ejecutadas del POIR" (subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable pública, 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, actualizadas mediante la Resolución 267 de 2022, establecen:

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

(...)

Reconocimiento

(...)

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).

(...)

Compromisos en contratos con clientes

24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato

con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.

(...)

Distintos bienes o servicios

(...)

27 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y

(b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

28 Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27(a), si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo. Para otros bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse del bien o servicio solo junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido ya de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad haya ya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

29 Al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b), el objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios de forma individual o, en su lugar, un elemento o elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos. Factores que indican que dos o más compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables por separado incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad proporciona un servicio significativo para la integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente

ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como un recurso para producir o entregar el producto o productos combinados especificado por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.

(b) uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

(c) los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque la entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.

30 Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato como una obligación de desempeño única.

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 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:

(a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);

- (b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;
- (c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
- (d) la venta o intercambio del activo;
- (e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y
- (f) conservar el activo.
- (...)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- (a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).

36 Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño. Los párrafos B6 a B8 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso. Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así

como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento concreto

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

(b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. Los párrafos B64 a B76, B77 y B78 y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.

(d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.

(e) El cliente ha aceptado el activo—la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará las guías de los párrafos B83 a B86” (subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, los recursos del costo medio de inversión de la tarifa de servicio que financian el Plan de Obras e Inversiones Regulado (POIR) deben destinarse exclusivamente a tal fin, a menos que la empresa demuestre que ha cumplido con el 100% del Plan, en cuyo caso los puede destinar a otros proyectos para la mejora en la prestación del servicio de acueducto o alcantarillado, sujeto a las condiciones definidas en dichas disposiciones legales.

Por su parte, la NIIF 15 establece que la Empresa identificará las obligaciones de desempeño que sean distintas en el marco de un contrato con un cliente, aún cuando se trate de obligaciones que no se encuentren explícitamente definidas en dicho contrato, con el fin de reconocer los ingresos provenientes de cada obligación de desempeño atendiendo a su los bienes o servicios comprometidos se entregan al cliente a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

En este sentido, como la Empresa tiene la obligación, surgida de la regulación del sector, de utilizar los recursos del costo medio de inversión de la tarifa de servicio para ejecutar el POIR y, en caso no ejecutarlos completamente, disponerlos en un instrumento financiero que permita su control y seguimiento por parte de las autoridades competentes, se entiende que esta parte de la tarifa de servicio está asociada con una obligación de desempeño diferente a la de prestar los servicios de acueducto y alcantarillado.

Ahora bien, la Empresa se puede apoyar en juicios profesionales para definir si la obligación de desempeño asociada con el POIR se satisface a lo largo del tiempo o en un momento concreto, conforme lo señala la NIIF 15, con el fin de establecer la manera en que se reconocerá el ingreso respectivo. Para tal fin, deberá identificar, por lo menos, los siguientes aspectos para cada proyecto o grupo de proyectos que conforman el POIR, considerando las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes: i) si tiene derecho a recibir el pago por su ejecución de manera progresiva o solamente hasta el recibido a satisfacción; y ii) si tiene la obligación de devolver los recursos, aun cuando la autoridad competente haya realizado aprobaciones parciales sobre la ejecución del proyecto.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación  
Concepto No. 20231100012171 del 10-05-2023  
20231100013851 del 23-05-2023

**1.2.41 NIIF 16 - ARRENDAMIENTOS****CONCEPTO No. 20231100013613 DEL 23-06-2023**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	NIIF 16 - Arrendamientos
	<b>SUBTEMA</b>	Cuentas para homologación de bienes de propiedades, planta y equipo en arrendamiento.

Doctor  
MILTON PEÑA FORERO  
Profesional Universitario  
Banco Agrario de Colombia  
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010022262 del 9 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

**ANTECEDENTES**

En la consulta se señala:

“Las entidades Financieras registran los arrendamientos bajo NIIF 16, en las siguientes cuentas del Cuif de la Superintendencia Financiera de Colombia:  
1802- (Activo) PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO POR DERECHOS DE USO  
2180- PASIVOS POR ARRENDAMIENTOS

Sin embargo, al revisar en el catálogo de cuentas de la CGN no se observan cuentas específicas (exclusivas) para el registro de esta clase de bienes, el Banco actualmente las está reportando en las siguientes cuentas de la CGN:

El activo dentro de la cuenta 16 – Propiedades, planta y equipo

El pasivo en la cuenta 249058 – Otras cuentas por pagar – Arriendo operativo

Por lo anterior y con el fin de homologar de la mejor manera posible las cuentas antes mencionadas, solicitamos el favor de indicarnos las cuentas del catálogo de la CGN se deben utilizar para reportar esta clase de operaciones”.

**CONSIDERACIONES**

La Norma Internacional de Información Financiera - NIIF 16 - Arrendamientos del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o

Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 267 de 2022, establece:

“Arrendatario

Reconocimiento

22. En la fecha de comienzo, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento”.

Adicionalmente, la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, resuelve:

“ARTICULO 8°. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizará por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación”.

## **CONCLUSIONES**

El Catálogo General de Cuentas (CGC), dispuesto por la CGN para las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, es empleado para efectos de homologación y reporte de información financiera a esta entidad; por lo tanto, es de precisar que, aunque no existe una subcuenta específica de propiedades, planta y equipo por derecho a uso o arrendamientos por parte de la entidad arrendataria que aplica la NIIF 16, es correcto utilizar en el activo la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la subcuenta 249058-Arriendo operativo de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, para la homologación y reporte del arrendamiento operativo a la CGN.

Para el caso del arrendamiento financiero, la entidad arrendataria utilizará para efectos de homologación la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la subcuenta 231315-Arrendamiento financiero de corto plazo de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y 231410-Arrendamiento financiero de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

\*\*\*

- 1.2.42 CINIIF 1 - CAMBIOS EN PASIVOS EXISTENTES POR RETIRO DE SERVICIO, RESTAURACIÓN Y SIMILARES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.43 CINIIF 2 - APORTACIONES DE SOCIOS DE ENTIDADES COOPERATIVAS E INSTRUMENTOS SIMILARES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.44 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.
- 1.2.45 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.
- 1.2.46 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.
- 1.2.47 CINIIF 10 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA Y DETERIORO DEL VALOR**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.48 CINIIF 12 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.49 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.
- 1.2.50 CINIIF 16 - COBERTURAS DE UNA INVERSIÓN NETA EN UN NEGOCIO EN EL EXTRANJERO**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.51 CINIIF 17 - DISTRIBUCIONES, A LOS PROPIETARIOS, DE ACTIVOS DISTINTOS AL EFECTIVO**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

- 1.2.52 CINIIF 19 - CANCELACIÓN DE PASIVOS FINANCIEROS CON INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.53 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.
- 1.2.54 CINIIF 21 – GRAVÁMENES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.55 CINIIF 22 - TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.56 CINIIF 23 - LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.57 SIC-7 - INTRODUCCIÓN DEL EURO**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.58 SIC-10 - AYUDAS GUBERNAMENTALES-SIN RELACIÓN ESPECÍFICA CON ACTIVIDADES DE OPERACIÓN**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.59 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.
- 1.2.60 SIC-29 - ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS: INFORMACIÓN A REVELAR**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.61 SIC-32 - ACTIVOS INTANGIBLES - COSTOS DE SITIOS WEB**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.3 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

## 1.4 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES

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

#### CONCEPTO No. 20231100026611 DEL 11-09-2023

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Procedimiento para la Elaboración del Informe Contable cuando se Produzca Cambio de Representante Legal.
	<b>SUBTEMA</b>	Presentación del informe contable cuando se produzca cambio de representante legal a la CGN.

Doctora  
 MARTHA NELCY CUERVO SEPÚLVEDA  
 Profesional  
 Grupo de Contabilidad  
 Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía (CAPROVIMPO)  
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010035412 del 01 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) solicito el favor de orientarme con respecto a la resolución 172 de junio de 2023, con respecto al informe contable cuando se produzca cambio de representante legal para el caso de la Caja promotora de Vivienda Militar y de Policía (…)

(…) se presentan dudas sobre el medio envió (correo o transmisión), si hay un formato especial, al igual en los anexos al informe está el numeral 7 ‘certificación automática del reporte de las categorías de información correspondientes al último periodo anual y al último periodo trimestral, expedida por la contaduría General de la Nación a través del CHIP’. Cuál es la gestión seguir para obtener este certificado”.

#### CONSIDERACIONES

La Ley 951 de 2005, por la cual se crea el acta de informe de gestión, establece:

“ARTÍCULO 5o. Los servidores públicos del Estado y los particulares enunciados en el artículo 2, están obligados en los términos de esta ley a entregar al servidor público entrante un informe mediante acta de informe de gestión, los asuntos y recursos a su cargo, debiendo remitirse para hacerlo al reglamento y/o manual de normatividad y procedimiento que rija para la entidad, dependencia o departamento de que se trate” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de Representante Legal, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 172 de 2023, indica:

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

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, la Ley 951 de 2005 establece que los servidores públicos del Estado están obligados a entregar al servidor público entrante un informe sobre los asuntos y recursos a su cargo, remitiéndose para realizarlo al reglamento o manual de normatividad y procedimiento que rija para la entidad.

En este sentido, el representante legal saliente deberá realizar el informe en observancia del Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de representante legal, el cual establece que cuando haya cambio de representante legal en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, el representante legal saliente deberá presentar un informe sobre los asuntos de su competencia a quienes lo sustituyan en sus funciones y este hará parte del acta de informe de gestión establecido en la Ley 951 de 2005, dicho informe es un documento interno de la entidad y no debe ser presentado a la Contaduría General de la Nación.

Por último, en lo referente a la certificación del reporte de las categorías de información correspondientes al último periodo anual y al último periodo trimestral a través del CHIP, deberá ingresar a la página [www.chip.gov.co](http://www.chip.gov.co) → Certificación en línea → Certificaciones Contaduría o Certificaciones FUT y otros → digitar el código CHIP de la entidad → el año → seleccionar la categoría que requiera generar → Consultar.

\*\*\*

#### 1.4.2 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

##### CONCEPTO No. 20231100022891 DEL 09-08-2023

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMA</b>	Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	<b>SUBTEMA</b>	Política de partidas conciliatorias en bancos

Doctor  
ALEXÁNDER CÁRDENAS CRUZ  
Líder Grupo Gestión de Cartera y Recaudo  
Ecopetrol S.A.  
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010030782 del 29 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

#### ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Como resultado del proceso de auditoría financiera a Ecopetrol S.A. en la vigencia 2022, adelantado por la Contraloría General de la República, la entidad dejó en su informe un hallazgo de carácter administrativo (...):

(...)

En atención a la observación allegada, Ecopetrol S.A emitió respuesta en la que se explicaba el procedimiento de las conciliaciones bancarias, así como el manejo de las partidas conciliatorias en las cuentas de bancos (...).

(...)

A partir de lo anterior y como plan de mejoramiento frente a lo que expuso el equipo de Contraloría, se comprometió elevar la consulta a la Contaduría General de la Nación, para que se dé claridad frente a la política de manejo de partidas conciliatorias en bancos, atendiendo la dinámica comercial y no comercial de Ecopetrol, la naturaleza de la entidad y esto a la luz de los procesos que se tienen y los conceptos expuestos por el equipo jurídico, expuestos en la respuesta a la CGR.

De la misma forma, muy amablemente solicitamos que en la misma respuesta se haga claridad si existe alguna normativa a la que deba acogerse Ecopetrol frente a las partidas conciliatorias en bancos, frente a su antigüedad y manejo de estas.”

## CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán

permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

#### 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

#### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

## CONCLUSIONES

Los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, quienes son las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, atendiendo los lineamientos generales en materia de calidad de la información, razón por la cual es imperioso que la empresa emprenda todas las acciones indispensables para atender esta situación.

En ese sentido, la empresa debe tener en cuenta el Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en especial, la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan garantizar de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Así mismo, el procedimiento señala que la entidad debe contar con un manual de políticas contables, es decir, los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos para la elaboración y presentación de los estados financieros, el cual debe ser elaborado con base en juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad, por lo tanto, la empresa es la responsable de diseñar una política para el manejo contable de las partidas conciliatorias en bancos en la cual puede incluir aspectos como la antigüedad.

\*\*\*

**1.4.3 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES**

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

**1.5 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA NORMA ESPECÍFICA.**

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

**2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS**

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