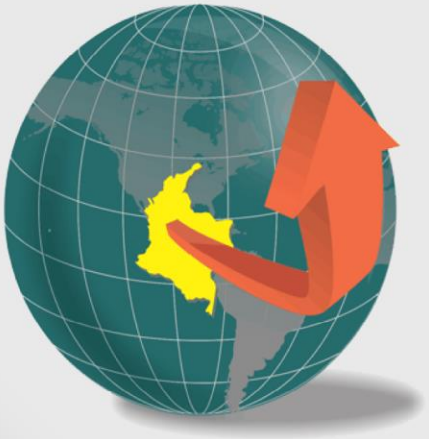
CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN
Cuentas Claras, Estado Transparente



Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA
COMPILADA PARCIALMENTE

Enero a junio de 2024

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN 5
1.1 MARCO CONCEPTUAL 8
1.2 NORMAS 200
1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ 200
1.2.2 CUENTAS POR COBRAR 201
1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR 209
1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS 209
1.2.5 INVERSIONES CONTROLADAS 209
1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS 209
1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS 209
1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN 209
1.2.9 INVENTARIOS 210
1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO 215
1.2.11 PROPIEDADES DE INVERSIÓN 227
1.2.12 ACTIVOS INTANGIBLES 227
1.2.13 ARRENDAMIENTOS 227
1.2.14 ACTIVOS BIOLÓGICOS 227
1.2.15 COSTOS DE FINANCIACIÓN 227
1.2.16 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS 227
1.2.17 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS 227
1.2.18 EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA 227
1.2.19 CUENTAS POR PAGAR 228
1.2.20 PRÉSTAMOS POR PAGAR 232
1.2.21 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS 232
1.2.22 PROVISIONES 232
1.2.23 ACTIVOS CONTINGENTES 232

1.2.24 PASIVOS CONTINGENTES 232
1.2.25 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS 232
1.2.26 AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES 233
1.2.27 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN 255
1.2.28 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA 255
1.2.29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS 255
1.2.30 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE 255
1.2.31 COMBINACIÓN DE NEGOCIOS 255
1.2.32 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS 255
1.2.33 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS 255
1.2.34 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE OPERACIÓN 255
1.2.35 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES 256
1.2.36 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE 260
1.2.37 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO 260
1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES 261
1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN 261
1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS 262
1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN 269
1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES 280

1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE HECHOS CONÓMICOS RELACIONADOS CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD 288

1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS..... 288

1.3.7 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS 288

1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD 289

1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE..... 293

1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES..... 294

1.5.1 PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL 294

1.5.2 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE ... 295

1.5.3 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES 301

1.6 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA..... 302

2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS..... 328

INTRODUCCIÓN

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación, los cuales interpretan las normas contables. Estos son de carácter vinculante, en los términos de la Sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional, cuando se emiten a las entidades públicas; y no vinculantes, en los términos del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, cuando se emiten a terceros.

En el presente documento, se pone a disposición de los usuarios de la información financiera la compilación de los conceptos emitidos de enero a junio de 2024.

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE SE COMPILAN EN LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA DEL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI 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 empresas señaladas en el artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

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

Tema

Se define a partir de la 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
- Procedimiento contables
- 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 no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

1. MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

1.1 MARCO CONCEPTUAL

CONCEPTO No. 20241100000361 DEL 09-01-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de los bienes inmuebles recibidos por CISA en virtud de los establecido en el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023

Doctor
NICOLÁS CORSO SALAMANCA
Presidente
Central de Inversiones S.A. (CISA)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20230010057182 del 13 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"El supuesto normativo del inciso primero del artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, Plan Nacional de Desarrollo "Colombia potencia mundial de la vida", se refiere al deber de las entidades públicas del orden nacional de transferir a CISA a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones, a partir de su expedición. Igualmente, reafirma la facultad de CISA de gestionar la movilización de dichos bienes inmuebles recibidos conforme sus políticas y procedimientos.

En este sentido, cuando las entidades señaladas realizan la cesión a título gratuito de bienes inmuebles a CISA, proceden a reconocer el gasto por subvención y dar de baja los activos transferidos al valor neto en libros al que lo tengan registrado en su contabilidad, sin que esto haya implicado para CISA al recibirlos a título gratuito, haber incurrido en erogación alguna para su adquisición como parte del inventario de muebles.

CONSULTA

Acorde con las consideraciones expuestas, de manera atenta solicito se brinde respuesta a los siguientes interrogantes:

1. ¿El lineamiento sobre subvenciones sería el marco que regule la incorporación de los bienes inmuebles transferidos a CISA a título gratuito en virtud de lo establecido en la Ley 2294 de 2023?

2. ¿Al recibir CISA los bienes inmuebles y otros activos a título gratuito, es decir, sin haber incurrido en erogación alguna para su adquisición, cuál debería ser el valor con el que se medirán para registro los bienes recibidos como inventario propio?

Lo anterior, teniendo en cuenta que CISA para cumplir con su vocación institucional de colector y movilizador de activos del Estado podría también ceder a título gratuito activos de su inventario".

CONSIDERACIONES

El artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 "Colombia Potencia Mundial de la Vida", establece:

"Artículo 330. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

Artículo 238. Movilización de activos. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S. A (CISA), a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley.

El registro de la transferencia de los inmuebles entre las entidades públicas y CISA estará exento de los gastos e impuestos nacionales asociados a dicho acto.

(…)

Parágrafo 1°. Las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación, podrán disponer de sus activos en los términos señalados en el presente artículo.

Parágrafo 2°. Los inmuebles que se hubieran transferido por parte de las Entidades Públicas a CISA en virtud de este artículo y del artículo 26 de la Ley 1420 de 2010, que al

1° de junio de 2023 no hayan sido enajenados por CISA, podrán enajenarse por esta entidad de acuerdo con sus políticas y procedimientos.

(…)

Parágrafo 4°. Los bienes gestionados y/o comercializados por CISA deberán contar con avalúo comercial, el cual tendrá una vigencia de tres (3) años, para lo cual se aplicará lo previsto en el parágrafo del artículo 92 de la Ley 1708 de 2014. CISA podrá vender bienes inmuebles a entidades territoriales por el valor del avalúo catastral siempre y cuando sean requeridos para sedes administrativas o para el cumplimiento de metas de los Planes de Desarrollo Territorial" (subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 212 de 2021, define:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

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

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

existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha empresa no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

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

(…)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

74. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(…)

76. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque una obligación asociada a un litigio en contra de la empresa cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

77. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana revelando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la revelación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la empresa.

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(…)
6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.3.5. Bases de medición de activos

(…)

6.3.5.4. Costo de reposición

103. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar los beneficios económicos de un activo. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la empresa.

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

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

106. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

6.3.5.5. Valor razonable

107. El valor razonable es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor razonable es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la empresa" (subrayado fuera de texto).

Asimismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante la Resolución 332 de 2022, establecen:

"2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(…)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

(…)

2.2.2. Medición

(…)

18. Las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso" (subrayado fuera de texto).

En este sentido, en el Concepto N° 20231110027061 del 18 de septiembre de 2023, la CGN concluyó:

"1. En virtud de los cambios efectuados por medio del artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, el tratamiento contable que CISA deberá efectuar sobre los inmuebles que le sean transferidos a título gratuito dependerá del control que esta tenga de dichos activos luego de su transferencia. Para ello, tendrá en cuenta los criterios señalados en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En ese sentido, la entidad deberá evaluar si obtiene el control de los activos o si, por el contrario, este lo mantienen las entidades que se los transfieren o la DGCPTN. En caso de que CISA tenga el control, esta los incorporará como activos dentro de su información financiera. En caso de que no obtenga el control, los llevará en cuentas de orden" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y en atención a las preguntas planteadas en su consulta, se amplía el primer numeral de las conclusiones del Concepto N° 20231110027061, del 18 de septiembre de 2023, de la siguiente manera:

El Marco Conceptual define un activo como aquel recurso controlado por la empresa, resultado de eventos pasados, del cual espera obtener beneficios económicos en el futuro. Asimismo, establece que un hecho económico se reconoce como activo siempre que cumpla la definición mencionada y se pueda medir fiablemente.

En este sentido, como el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 establece que serán transferidos a la Central de Inversiones S.A. (CISA) los bienes señalados en dicho artículo a título gratuito, CISA evaluará si controla los bienes recibidos desde la fecha de vigencia de la Ley 2294 de 2023 para determinar si debe o no reconocerlos como activo. En consecuencia, CISA aplicará alguno de los siguientes dos tratamientos contables, según cada caso:

A. En caso de que la empresa determine que controla los bienes, CISA los reconocerá atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, según la cual los activos recibidos sin entregar nada a cambio deben reconocerse como un ingreso por subvenciones.

Para tal efecto, CISA debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno o la subcuenta 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según el tipo de entidad de la cual provengan los bienes.

En cuanto a la medición del inventario y del ingreso por subvención, CISA debe aplicar lo dispuesto en la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, según la cual estos bienes se medirán al valor razonable; al costo de reposición, si no es posible hallar el valor razonable; o al valor en libros de la entidad que entrega el bien, si no es posible medir ninguno de los dos valores anteriores. Es pertinente mencionar que la empresa debe seguir de manera estricta el orden de prioridad establecido en la Norma mencionada.

En este sentido, de conformidad con el Marco Conceptual, es necesario aclarar que el valor razonable es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Por lo tanto, la estimación del valor razonable no requiere la aplicación de métodos o técnicas de valoración, sino que se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción.

Adicionalmente, siguiendo al mismo Marco Conceptual, el costo de reposición es la contraprestación más baja requerida para reemplazar los beneficios económicos de un activo. Por lo tanto, el costo de reposición se mide por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione los mismos beneficios económicos futuros del activo existente, lo cual refleja la situación específica del activo para la empresa y los procesos de adquisición o construcción que la empresa sigue generalmente.

B. En caso de que la empresa determine que no controla los bienes, CISA continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023.

Ahora bien, sobre los bienes recibidos con anterioridad a la fecha de vigencia de la Ley 2294 de 2023, CISA continuará aplicando el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, hasta que se emita la reglamentación sobre el artículo 330 de dicha Ley que permita definir el tratamiento contable correspondiente con la realidad del hecho económico.

En todo caso, como CISA informó en la mesa de trabajo del 13 de diciembre de 2023 que no está aplicando la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones para la medición de los bienes recibidos con posterioridad a la fecha de vigencia de la Ley 2294 de 2023, la empresa deberá aplicar lo concerniente a la corrección de errores conforme lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

***

CONCEPTO No. 20241100001761 DEL 26-01-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable del bien inmueble utilizado en la prestación del servicio de salud, según Convenio interadministrativo de cooperación No SS-CDC 436-2019 suscrito entre el Departamento de Cundinamarca, el Municipio de Zipaquirá y la Empresa Social del Estado Hospital Universitario la Samaritana.

Doctora
MARLESBY SOTELO PUERTO
Subdirectora Operativa de Contabilidad
E.S.E. Hospital Universitario de La Samaritana
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20230010057342 del 13 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Existe un Convenio Interadministrativo de Operación y Cooperación celebrado entre el Departamento de Cundinamarca, el municipio de Zipaquirá y la Empresa Social del Estado Hospital Universitario de la Samaritana, donde se otorgan al Hospital la explotación de activos principalmente de bienes inmuebles asociados al servicio de salud mediante la administración y operación necesaria para la atención de los pacientes, esto con la supervisión y seguimiento del Departamento de Cundinamarca.

Dicho convenio cita:

(…)

Teniendo en cuenta que el Convenio de Operación tiene un término de 20 años para operar el nuevo Hospital asignado y adicionalmente existe una unidad funcional cuyo tiempo de operación es de un año prorrogable, pero en las Políticas Contables del Hospital que va a tener la operación se tiene definida una vida útil de los inmuebles de 70 años, y la mayor vida útil estará a cargo del Departamento y la Alcaldía.

I. Quien debe activar los inmuebles en los estados Financieros, debido a que están recientemente construidos y la mayor parte de la vida útil estará a cargo del Departamento y la Alcaldía, quienes ejecutan la supervisión, y el Hospital de la Samaritana solo tendrá la administración por un periodo de 20 años para un inmueble (que puede ser entregado a otro operador en cualquier momento) y también se recibe otro inmueble pero con un contrato de operación de un año prorrogable, y el valor de los inmuebles de estos dos convenios superan en 50% del Patrimonio de la entidad y en caso de que sean asignados a otro operador no se quiere un impacto tan significativo en los Estados Financieros.

II. Cuál debería ser el registro del reconocimiento en los Estados Financieros del Hospital de la Samaritana si se recibieron en la vigencia anterior, y actualmente están siendo controlados en cuentas de orden como lo permite la Política Contable de la entidad.

III. Cuál debería ser el registro de la Gobernación y la Alcaldía en procura de tener las cuentas recíprocas conciliadas".

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establece:

"CAPITULO II. Competencias de las entidades territoriales en el sector salud

Artículo 43. Competencias de los departamentos en salud. Sin perjuicio de las competencias establecidas en otras disposiciones legales, corresponde a los departamentos, dirigir, coordinar y vigilar el sector salud y el Sistema General de Seguridad Social en Salud en el territorio de su jurisdicción, atendiendo las disposiciones nacionales sobre la materia. Para tal efecto, se le asignan las siguientes funciones:

(...)

43.2.1. Gestionar la prestación de los servicios de salud, de manera oportuna, eficiente y con calidad a la población pobre en lo no cubierto con subsidios a la demanda, que resida en su jurisdicción, mediante instituciones prestadoras de servicios de salud públicas o privadas.

43.2.2. Financiar con los recursos propios, si lo considera pertinente, con los recursos asignados por concepto de participaciones y demás recursos cedidos, la prestación de servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto con subsidios a la demanda y los servicios de salud mental.

(…)

43.2.4. Organizar, dirigir, coordinar y administrar la red de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud públicas en el departamento.

(…)

43.3.4. Formular y ejecutar el Plan de Atención Básica departamental.

(…)

Artículo 44. Competencias de los municipios. Corresponde a los municipios dirigir y coordinar el sector salud y el Sistema General de Seguridad Social en Salud en el ámbito de su jurisdicción, para lo cual cumplirán las siguientes funciones, sin perjuicio de las asignadas en otras disposiciones:

(…)

44.1.3. Gestionar y supervisar el acceso a la prestación de los servicios de salud para la población de su jurisdicción.

(...)

44.3.1. Adoptar, implementar y adaptar las políticas y planes en salud pública de conformidad con las disposiciones del orden nacional y departamental, así como formular, ejecutar y evaluar el Plan de Atención Básica municipal. (…)"

El artículo 194 de la Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, señala "Artículo 194. Naturaleza. La prestación de servicios de salud en forma directa por la Nación o por las entidades territoriales, se hará a través de las Empresas Sociales del Estado, que constituyen una categoría especial de entidad pública descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, creadas por la Ley o por las asambleas o concejos, según el caso, sometidas al régimen jurídico previsto en este capítulo".

El Convenio interadministrativo de cooperación Nº SS-CDC 436-2019 suscrito entre el Departamento de Cundinamarca, el Municipio de Zipaquirá y la Empresa Social del Estado Hospital Universitario la Samaritana, señala:

"I. CONSIDERACIONES PREVIAS

(…)

1.4. Inmueble en donde se prestará el servicio público de salud.

(…)

Con la construcción del Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá con aportes efectuados por el Ministerio de Salud y Protección Social, el Departamento de Cundinamarca y el Municipio de Zipaquirá sobre el predio propiedad de este último, a la luz de los artículos 2322 y 2323 del Código Civil Colombiano se configura una propiedad común y proindiviso del Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá, donde a la luz de avalúo efectuado por la CORPORACIÓN LONJA NACIONAL DE PROPIEDAD RAIZ el porcentaje de participación de cada uno de estos es de 60,18% para el Departamento y 39,82% para el Municipio, situación la cual no constituye, ni implica transferencia de derechos reales de dominio a través del presente instrumento teniendo en cuenta, además, que la naturaleza del bien por destinación no es ni puede ser otra distinta, que la prestación del servicio de salud pública.

(…)

II. CONVENIO INTERADMINISTRATIVO

(…)

CLÁUSULA PRIMERA. – Objeto: Integrar los esfuerzos de las partes dentro del ámbito de su competencia, para lograr la prestación del servicio de salud de mediana y alta complejidad, en la infraestructura del Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá identificado en el numeral 1.4 de las consideraciones del presente convenio.

CLÁUSULA SEGUNDA. – Alcance: Cada una de las partes debe cumplir con su misión, objetivos, obligaciones y fines impuestos en la Constitución Política y la Ley, así: 1) Por parte de la E.S.E. Hospital Universitario de la Samaritana, operar y administrar bajo su cuenta y riesgo el Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá, con el fin de prestar el servicio público de salud a los usuarios en su área de influencia (…) 2) Por parte del Departamento de Cundinamarca – Secretaria de Salud, dar cumplimiento a lo establecido en cuanto al ejercicio de sus facultades y competencias en el sector Salud de conformidad con el artículo 43 de la Ley 715 de 2001 y demás normas complementarias; permitir en el porcentaje de su participación el uso del inmueble descrito en el numeral 1.4 de las consideraciones del presente convenio. 3) Por parte del Municipio de Zipaquirá de acuerdo a su competencia, permitir en el porcentaje de su participación el uso del inmueble descrito en el numeral 1.4 de las consideraciones del presente convenio.

CLÁUSULA TERCERA. – Aportes de los Concurrentes al Convenio: Las partes que suscriben el presente convenio, se comprometen a destinar aportes así: i) EL DEPARTAMENTO: aporta su participación y cuota parte de la edificación donde se construyó el Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá, en una proporción del 60,18% del valor total del Nuevo Hospital. ii) EL MUNICIPIO: aporta su participación y cuota parte de a edificación donde se construyó el Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá, en una proporción que asciende al 39,82% del valor total del Nuevo Hospital, iii) EL OPERADOR: Efectuará su aporte consistente en poner a disposición de la operación del Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá, toda su capacidad técnica, humana, científica, administrativa, jurídica y financiera para el correcto

funcionamiento del Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá, igualmente, aportará el acompañamiento y asesoría técnica necesaria para la operación de todas las especialidades médicas y de servicios para los cuales ha sido habilitado.

CLÁUSULA CUARTA. Gestión administrativa, financiera y contable del Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá. El nuevo Hospital Regional de Zipaquirá no tendrá personería jurídica, ni patrimonio independiente. La E.S.E. Hospital Universitario de la samaritana administrará el nuevo Hospital (…) Los gastos en que incurra el operador para cumplir las obligaciones que genere la operación y que no sea posible pagarlos con los recursos destinados por parte del Departamento de Cundinamarca – Secretaría de Salud, deberán ser retornados al operador a través de los ingresos en la medida que exista la disponibilidad de recursos.

CLÁUSULA QUINTA. – Inmueble y planta física objeto del Convenio: El objeto del presente convenio interadministrativo se desarrollará en el inmueble que a continuación se describe, el cual y para todos los efectos una vez se suscriba el acta de inicio, se denominará Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá:

Predio denominado LA FRAGUITA junto con las edificaciones en él construidas, ubicado en: Suelo urbano del Municipio de Zipaquirá. (…). El lote en el cual se construyó la infraestructura de que trata la cláusula segunda del presente convenio, es del Municipio de Zipaquirá, no obstante, la infraestructura en él construida es de propiedad del Municipio de Zipaquirá y el Departamento de Cundinamarca en las proporciones determinadas en el avalúo practicado por la COPORACIÓN LONJA NACIONAL DE PROPIEDAD RAÍZ y aprobado por las partes firmantes. PARÁGRAFO. – EL OPERADOR, tendrá la tenencia, custodia y administración de los bienes afectos al presente convenio, con el fin de garantizar la óptima y eficiente prestación de servicios de salud a la población beneficiaria. Una vez se suscriba el acta de inicio del presente convenio, la infraestructura del Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá se encontrará bajo la responsabilidad y custodia de la E.S.E. Hospital Universitario La Samaritana como OPERADOR.

CLÁUSULA SEXTA. – Obligaciones de las partes: (…) B. OBLIGACIONES DEL OPERADOR: (…) 2. Destinar el inmueble relacionado en la Cláusula Segunda del presente convenio única y exclusivamente para la prestación de los servicios de Zipaquirá y Cundinamarca a los demás usuarios que requieran el servicio de salud. (…) 4. Asegurar por medio de pólizas de garantía, los bienes muebles e inmuebles destinados al Nuevo Hospital de Zipaquirá; entre ellos, la infraestructura, los equipos biomédicos y mobiliario que será entregados en el presente convenio interadministrativo. (…) 10. Recibir los bienes inmuebles a título de tenencia de acuerdo con el inventario del acta de entrega. (…) 15. Realizar el mantenimiento necesario para la conservación de los bienes inmuebles entregados y que no esté cubierta por la póliza de estabilidad de la ora o la que aplique. (…) 20. Realizar la entrega inmediata de los bienes muebles e inmuebles y, al igual que de las historias clínicas al nuevo operador y/o administrador que designe el Departamento de Cundinamarca – Secretaria de Salud, una vez se termine del presente convenio. 21. (…)

Solo se retornan los bienes al Departamento que hagan parte de la dotación inicialmente entregada o la renovación de estos, (…). C. POR PARTE DEL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA – SECRETARÍA DE SALUD: (…) 5. Permitir la utilización de su porcentaje de participación o cuota que ostenta sobre la Unidad Hospitalaria Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá para la correcta ejecución del convenio. (…) 9. Tomar posesión de los bienes muebles e inmuebles en el evento de terminación del convenio por cualquier causa y solicitar el concurso de las autoridades competentes en el evento de renuencia a efectuar la entrega de los mismos por parte de aquel, de conformidad con lo previsto en el presente convenio. (…) D. POR PARTE DEL MUNICIPIO DE ZIPAQUIRÁ: (…) 2. Permitir la utilización de su porcentaje de participación o cuota que ostenta sobre la Unidad Hospitalaria Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá para la correcta ejecución del convenio. (…)

CLÁUSULA SÉPTIMA. – VALOR: El presente convenio no implica valor monetario para su ejecución, por tratarse de un convenio interadministrativo tripartito de cooperación, cuyos aportes en dinero o en especie destinados al logro del objeto han sido ya previamente solventados y financiados por cada una de las partes, previa observancia de las normas contractuales y presupuestales aplicables al caso. En todo caso, será responsabilidad de EL OPERADOR adelantar las gestiones administrativas que fueren necesarias para cuantificar los bienes afectos al desarrollo del presente convenio y una vez ello, garantizar su aseguramiento. (..).

CLÁUSULA OCTAVA. – Plazo del Convenio Interadministrativo: (...) el plazo de ejecución del presente CONVENIO INTERADMINISTRATIVO será de veinte (20) años contado a partir de la firma del acta de inicio, el cual podrá ser prorrogado previo acuerdo por escrito entre las partes atendiendo los criterios de cumplimiento de las obligaciones propias del sistema de salud y del mismo convenio. (…)" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es

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

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

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

(…)

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

(…)

59. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la empresa pueden satisfacer la definición de activo.

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En virtud de lo dispuesto en la Ley 715 de 2001, es competencia de las entidades territoriales la gestión en la prestación de los servicios de salud. Además, la Ley 100 de

1993 indica que las empresas sociales del estado tienen como objeto la prestación de los servicios de salud, como servicio público a cargo de la Nación o de las entidades territoriales.

Ahora bien, respecto a la normativa contable, es necesario precisar que los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En consecuencia, para efectos de establecer si la E.S.E. tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario evaluar lo anteriormente mencionado. De ahí que, del análisis del Convenio interadministrativo de cooperación Nº SS-CDC 436-2019 suscrito entre el Departamento de Cundinamarca, el Municipio de Zipaquirá y la Empresa Social del Estado Hospital Universitario la Samaritana, el cual tiene como objeto la prestación del servicio de salud de mediana y alta complejidad, en la infraestructura del Nuevo Hospital Regional de Zipaquirá, se identifica:

- la titularidad legal del bien inmueble donde se prestará el servicio es del departamento de Cundinamarca y del Municipio de Zipaquirá;
- las entidades territoriales definen el acceso o restricción de uso que se le debe dar al bien inmueble;
- las entidades territoriales y la E.S.E. deben garantizar que el recurso se use para los fines previstos;
- las entidades territoriales se benefician de la revalorización del bien inmueble;
- la E.S.E. asume algunos riesgos inherentes al activo, los cuales están relacionados con la operación del servicio; no obstante, es el departamento quien debe cubrir las obligaciones que genere la operación y que no sea posible pagarlos con los recursos destinados por la secretaria de Salud (cláusula 4ª).
- la E.S.E. es quien obtendrá principalmente los beneficios económicos futuros por el uso del bien inmueble, los cuales están asociados a los ingresos percibidos en la prestación del servicio; no obstante, el potencial de servicio es percibido por la población municipal y departamental beneficiada.
- finalmente, y no menos importante, el plazo del contrato es por 20 años, periodo que no cubre la mayor parte de la vida económica del bien activo.

En este sentido, se evidencia que la E.S.E. Hospital Universitario la Samaritana (operado), el cual es prestador del servicio de salud, no cumple con los requerimientos de control sobre el bien inmueble objeto de consulta. Por lo tanto, la E.S.E. no deberá reconocer

como activo el bien inmueble en su información financiera; pero deberá revelar el hecho en las notas de sus estados financieros.

Por último, dando respuesta a su tercera inquietud, las entidades territoriales quienes ostentan el control del activo, deberán mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

***

CONCEPTO No. 20241100004191 DEL 20-02-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de factura no reconocida y por la cual se produjo una demanda judicial.

Doctor
EDGARDO PÉREZ CORRALES
Contador
E.S.E. Hospital Local – Turbaco
Turbaco, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010000612 del 09 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"- La ESE Hospital de Turbaco en enero 18 del 2017 recibió recursos de destinación específica para la construcción de una nueva edificación.

- La empresa interventora 'CONSORCIO CONSTRUCCIONES ESE HOSPITAL LOCAL TURBACO' su última factura de sept 2021 por valor de $ 516.000.000 no fue reconocida por x y razón el cual se produjo una demanda judicial que desde el 01 de abril de 2022.contempla un mandamiento de pago incluyendo Capital más intereses moratorios.

- El 25 de septiembre del 2023 se firma un acuerdo de pago de 17 cuotas -Este cuarto punto seria la pregunta sobre el reconocimiento presupuestal y contable (sic) del capital y los intereses.

Comentario: Como contador considero que debe reconocerse la obligación presupuestal y contablemente:

Reconocimiento contables - Se debe afectar propiedad planta y equipo (construcción en curso) y afectar un pasivo.

En cuanto a la demanda judicial por ser un nuevo expediente se debe aumentar al gasto de provisión de litigios y demandas vs el pasivo de provisión de litigio y demandas.

En cuanto al mandamiento de pago o acuerdo de pago este se reconocerá reclasificando el pasivo de la provisión de litigio y demandas al pasivo crédito judiciales (Sentencias y conciliaciones). ¿Debido a lo anterior sería el procedimiento correcto para su reconocimiento?".

Mediante llamada telefónica del doctor Edgardo Pérez Corrales contador de la E.S.E. Hospital Local-TUBACO, informa que la construcción corresponde a la sede de la E.S.E., la cual se demolió y se volvió a construir, y que la construcción terminó en el año 2021; además, no habido una entrega formal por parte del constructor; pero el hospital está funcionando en esta nueva edificación que es la misma sede.

Por otra parte, el Consorcio Construcciones E.S.E. Hospital Local-Turbaco es la empresa interventora de la construcción de la E.S.E., en lo referente al no pago de la última factura al interventor existe un acuerdo de pago por concepto de interventoría.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la empresa tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la empresa debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo". (Subrayados fuera del texto).

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 332 de 2022, las cuales aplicaban para el año 2023, establecían:

"CAPÍTULO II. PASIVOS

(…)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(…)

3.3. Medición inicial

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

(…)

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

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

(…)

4.3. Corrección de errores

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

(…)

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

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

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

CONCLUSIONES

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

Por lo anterior, y de conformidad con lo mencionado en la consulta, como la E.S.E. no reconoció la obligación de pagar a la empresa interventora en el momento en que surgió la obligación, lo que corresponde a haber incurrido en un error de periodos anteriores; deberá corregir el error antes de que se autorice la publicación de los estados financieros

del periodo 2023. También, deberá reconocer los intereses de mora determinados en el acuerdo de pago firmado en septiembre de 2023, de la siguiente manera:

- el valor cobrado por la empresa interventora desde el año 2021, como un pasivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- de conformidad con el principio de Devengo, el valor de los intereses de mora liquidados por el no pago oportuno de lo adeudado se reconocen en el momento en que surja la obligación a pagar dichas sumas de dinero. Por lo tanto, se reconocerá los intereses de mora liquidados en el acuerdo de pago de periodos anteriores al año 2023, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- el valor de los intereses de mora correspondiente al año 2023, liquidados con el acuerdo de pago respectivo, mediante un débito en la subcuenta 580439-Otros intereses de mora de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En ese orden de ideas, dado que la E.S.E. no efectuó el reconocimiento de los hechos económicos de forma adecuada, deberá seguir lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. La empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

De otra parte, la inquietud sobre el reconocimiento presupuestal de la obligación se trasladó a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el radicado N°20241120000601 del 12 de enero de 2024.

***

CONCEPTO No. 20241100004281 DEL 21-02-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de cuentas por pagar por la compra de terrenos

Doctora
ALBA LUCIA LÓPEZ MIRANDA
Contadora
Asociación Canal Local de Televisión de Medellín
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010001712 del 12 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Telemedellín celebró un contrato en 2014 con EPM, por compra del terreno don edificamos nuestra sede, este terreno se compró para pagar por medio de canje con servicios de televisión que EMP necesita, en algún momento cambiaron las condiciones en el valor y aumentaron el IPC anual y el área de jurídica de Telemedellin no informo a contabilidad, hasta diciembre que EPM, mandó un correo, y el valor que aumento es de $1.267.000.000, yo lo contabilice como un mayor valor del terreno con crédito a cuentas por pagar a EPM, mi pregunta es si este es el asiento correcto?".

CONSIDERACIONES

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(…)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

80. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tiene la empresa con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas por la Resolución 413 de 20323, indican:

"3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones, se concluye que, se reconocen como pasivos las obligaciones presentes, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Así las cosas, la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín deberá reconocer como un pasivo el mayor valor que está obligada a pagar a EPM, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

***

CONCEPTO No. 20241100008041 DEL 05-03-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los seguros pagados por anticipado que tienen vigencia de hasta doce meses.

Doctora
LILIANA ISMERY GAMBOA DELGADO
Profesional Universitaria
Pasto Salud E.S.E.
San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20240010009982 del 16 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Con la resolución 418 de 2023, la Contaduría, eliminó la cuenta 190501 de seguros pagados por anticipado, en el caso de Pasto Salud ESE, la póliza de seguros es para la vigencia de un año y el tratamiento contable para estos activos diferidos solo está para las pólizas cuya vigencia es mayor a un año, donde en la resolución en mención crea la cuenta 198609 denominada: Seguros con cobertura mayor a 12 meses.

Revisando la doctrina contable, aún no se tiene en cuenta la eliminación de la cuenta contable que hizo la Contaduría.

Pasto Salud ESE, realizaba el registro contable llevando a la cuenta 190501 de seguros pagados por anticipado con el valor total de la póliza de seguros y esta cuenta se iba amortizando en el gasto de manera mensual por los 12 meses.

En este momento con la modificación del plan de cuentas contenido en la resolución 418 de 2023, donde se elimina el uso de esta cuenta 190501, no me queda claro cuál sería el manejo contable de los seguros pagados por anticipado, que tienen vigencia de un año".

CONSIDERACIONES

La Resolución 418 de 2023, Por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, indica:

"ARTICULO 2°. Eliminar las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

(…)

PARAGRAFO TRANSITORIO 2. El saldo de la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO que se relacione con seguros cuya cobertura sea mayor a doce meses se reclasificará a la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. El saldo restante se dará de baja en cuentas afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES" (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

"6.1.1. Activos

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

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

(…)

57. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos

de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(…)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(…)

6.1.6. Gastos

73. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de utilidades o excedentes a los propietarios del patrimonio.

(…)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

79. Cuando no existe probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos futuros, la empresa reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la empresa no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución 139 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 418 y 442 de 2023, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: "Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben

amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, el Marco Conceptual indica que la empresa reconoce como parte de sus activos los recursos que controla y de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, y además establece en caso de que no exista probabilidad de generar dichos beneficios, la empresa reconocerá los desembolsos realizados como un gasto en el resultado del periodo. Es importante resaltar que los gastos en dicho Marco son definidos como las disminuciones de activos que implican una disminución del patrimonio y no se relacionan con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios que serán vendidos por la empresa.

Así mismo, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, se registrarán como parte de los activos de la empresa los gastos pagados por anticipado, cuyo beneficio económico para la empresa se representa a través de la recepción futura de bienes o servicios por parte de terceros.

A partir de lo anterior, se observa que las pólizas de seguro con plazo de cobertura de hasta doce meses no cumplen con la definición de activo, dado que su adquisición no implica que se tenga un derecho que represente un beneficio económico futuro a través de la recepción de bienes o servicios, toda vez que existe incertidumbre en cuanto a la materialización de los riesgos futuros que pretende cubrir y por ende exista una obligación presente por parte de la aseguradora de compensar al tenedor de la póliza, lo que implica que su reconocimiento sea como un gasto en el resultado del periodo.

Por lo anterior, la empresa registrará las pólizas de seguro con cobertura de hasta doce meses en la subcuenta 511125-Seguros generales de la cuenta 5111-GENERALES o en la subcuenta 521123-Seguros generales de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración y operación o a gastos de ventas. Este reconocimiento no impide que la empresa ejecute el control administrativo que considere adecuado y que sea acorde a lo especificado en sus manuales operativos.

Por último, se precisa que a partir de la entrada en vigencia de la Resolución 418 de 2023, la empresa debió reclasificar los valores de los seguros con cobertura de hasta doce meses, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

***

CONCEPTO No. 20241100008341 DEL 05-03-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento del uso de reservas ocasionales

Doctor
ERWIN OSWALDO SÁNCHEZ SANDOVAL
Contador general
Empresa Férrea Regional S.A.S.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010004762 del 29 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Actualmente la Empresa Férrea Regional S.A.S. (…)

Va a solicitar a la Asamblea General de Accionista a celebrarse en el mes de febrero de 2024 la constitución de una Reserva Voluntaria sobre las utilidades obtenidas en el ejercicio 2023, con la finalidad de utilizar los recursos de esta reserva en fortalecimiento institucional de la Entidad, lo que involucrará entre otros, la adquisición de activos fijos y el pago de algunos honorarios, en consecuencia se prevé que los recursos destinados para este fin sean consumidos durante la vigencia 2024, razón por la cual y una vez estudiados los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación al respecto, en especial el CONCEPTO No. 20211100023441 DEL 10-05-2021, solicito su concepto de cómo debería registrar contablemente el uso de esta reserva, toda vez que en el concepto antes mencionado indica:

'… CONCLUSIONES Tratándose de ejecución de proyectos de inversión que se encuentran respaldados con una reserva ocasional constituida para este fin, cuando la entidad se desprenda de recursos económicos reconocerá el activo, el gasto o el costo en su información financiera, así:

(…)

Adicionalmente, en los casos citados anteriormente, como se utilizó la reserva ocasional para la situación o destinación que la originó, se disminuirá la reserva mediante un débito en la subcuenta 321503-Reservas ocasionales de la cuenta 3215-RESERVAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor ejecutado del proyecto de inversión.'

Sin embargo, es de tener en cuenta, que una vez la Reserva es utilizada ya sea para la adquisición de activos o para erogaciones contabilizadas contra resultados, la entidad ya se desprende de estos recursos económicos, en consecuencia al mencionar que una vez se utilice la reserva para el fin que la originó, contablemente se debe realizar un registro disminuyendo la cuenta de RESRVAS e (sic) incrementar la cuenta de RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, dejaría a la entidad con una futura obligación de reintegrar a los accionistas o dar una disposición diferente sobre los saldos de la cuenta RESULTADOS DE EJERCICOS ANTERIORES, saldo que no tendrán respaldo financiero toda vez que son recursos ya consumidos por el uso de las Reservas comentadas.

Por los anterior agradezco su aclaración o permitir realizar las imputaciones en el uso de las RESERVAS VOLUNTARIAS directamente contra la cuenta de patrimonio (RESERVAS VOLUNTARIAS), para que de esta forma no se acrecenté los saldos de los RESULTADOS DE EJERCICOS ANTERIORES susceptibles a ser distribuidos a los accionistas".

CONSIDERACIONES

El Decreto 410 de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio, establece:

"CAPÍTULO IV.

BALANCES Y DIVIDENDOS

(…)

ARTÍCULO 453. RESERVAS ESTATUTARIAS Y RESERVAS OCASIONALES EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA. Las reservas estatutarias serán obligatorias mientras no se supriman mediante una reforma del contrato social, o mientras no alcancen el monto previsto para las mismas.

Las reservas ocasionales que ordene la asamblea sólo serán obligatorias para el ejercicio en el cual se hagan y la misma asamblea podrá cambiar su destinación o distribuirlas cuando resulten innecesarias" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

"3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

11. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera de propósito general sirva al Gobierno, a las autoridades de planeación, a los inversores, a los acreedores y a los gestores, para decidir sobre el suministro de recursos, la distribución de excedentes o utilidades, o la gestión eficiente de los recursos.

(…)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

47. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la empresa informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 418 y 442 de 2023, establece que la cuenta 3215-RESERVAS se debita con "1- El valor de la utilización de la reserva cuando se aplique a la situación que la originó e implique la disminución del patrimonio (…) 3- El valor de la distribución de la reserva, por mandato del máximo órgano social de acuerdo con las normas legales, cuando el origen y aplicación de la misma sea una inversión interna de la empresa." y se acredita con "1- El valor apropiado de los resultados".

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES se debita con "6-El valor de las reservas que se liberen".

CONCLUSIONES

La Empresa Férrea Regional S.A.S. debe reconocer los hechos económicos en el periodo contable que corresponda, de esta forma, la entidad cumple con el principio de contabilidad pública de periodo contable, informando de manera precisa sobre su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

Conforme al artículo 453 del Código de Comercio, las reservas ocasionales se constituyen por orden de la asamblea de accionistas y sólo serán obligatorias para el ejercicio en el

cual se hagan; adicionalmente dispone que la misma asamblea podrá cambiar su destinación o distribuirlas cuando resulten innecesarias.

Las reservas corresponden a recursos que se apartan del resto de las utilidades de la empresa con un fin específico. De esta manera, la empresa no los consume o distribuye a sus asociados, sino que los reclasifica en una cuenta separada dentro del patrimonio; por ello cuando cumplen su propósito, los recursos se reclasifican a su cuenta originaria.

El patrimonio contable comprende el valor de los recursos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones. Es de precisar que las partidas patrimoniales y en este caso las reservas, que permanecen en el patrimonio por efecto de la reclasificación de las utilidades del ejercicio, no necesariamente reflejan la existencia de fondos líquidos o efectivo.

En este sentido, la empresa registrará el uso de la reserva en el periodo contable respectivo, de conformidad con lo siguiente: i) cuando se destina a la adquisición de un activo, se registrará un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en el subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR; ii) cuando se destina a cubrir erogaciones no relacionadas con activos, se registrará un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Adicionalmente, cuando el objetivo de la reserva se haya cumplido, la reserva será reversada, para la lo cual se debitará la subcuenta 321503-Reservas ocasionales de la cuenta 3215-RESERVAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si quedan remanentes después de su uso, podrán distribuirse conforme al proceso habitual de distribución de utilidades entre los socios, en este sentido se reclasificará el saldo de la reserva mediante un débito en la subcuenta 321503-Reservas ocasionales de la cuenta 3215-RESERVAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De esta forma, el patrimonio refleja información de los fondos aportados por sus socios o accionistas, los resultados acumulados y las reservas, permitiendo a los usuarios conocer la capacidad de la empresa para distribuir utilidades o excedentes, cuando haya lugar; y no corresponde a la existencia de fondos líquidos o efectivo.

En consecuencia, la Empresa no podrá debitar o acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 3215-RESERVAS por hechos económicos que no se encuentren descritos en la dinámica del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, por lo que, no es procedente registrar el uso de los recursos de la reserva directamente contra una partida del activo o del gasto.

De otra parte, es una decisión del máximo órgano social de la empresa distribuir las utilidades acumuladas efectivamente realizadas a título de dividendos a sus accionistas. Esta decisión se basa en un proceso de gestión administrativa, sin que se afecte la capacidad operativa, financiera y el flujo de efectivo de la entidad, que se concreta en los proyectos de distribución de utilidades, siempre en cumplimiento de lo establecido en el Código de Comercio; y con base en la información financiera de propósito general, que tiene como fines la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas.

***

CONCEPTO No. 20241100010971 DEL 21-03-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ayudas Gubernamentales y Subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes inmuebles en contratos de comodato. Tratamiento contable de subvenciones recibidas.

Doctora
MARÍA ANDREA ROMERO ORTEGA
P.E Área Financiera
E.S.E. Hospital Local Cartagena de Indias
Cartagena de Indias, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010007022 del 08 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

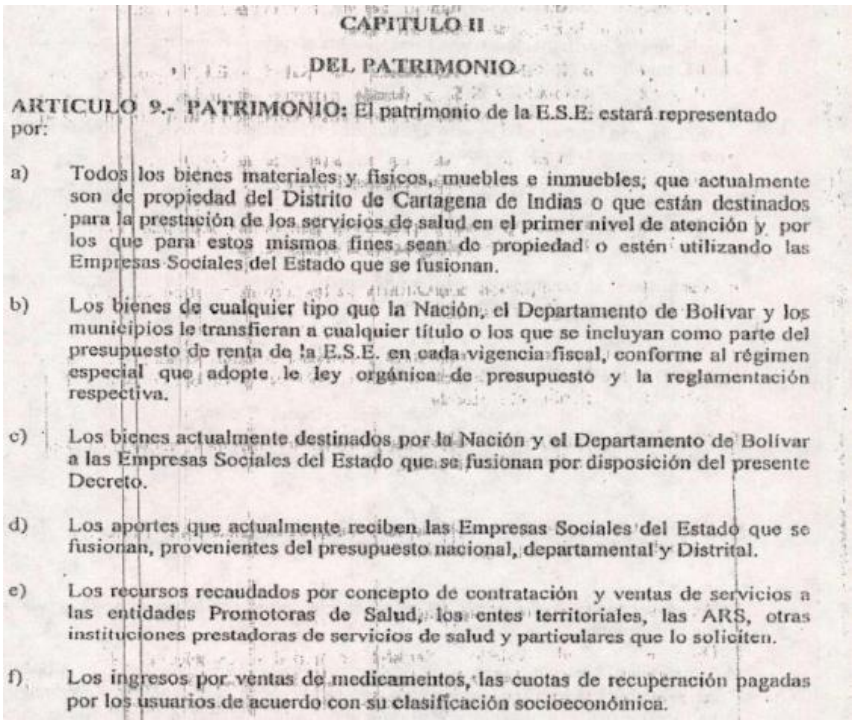
ANTECEDENTES

En la comunicación se consulta:

"1. Procedimiento Contable para el registro de un bien inmueble entregado en calidad de COMODATO, del cual se cuenta con el siguiente soporte documental: Contrato de Comodato a 10 años.

2. Procedimiento Contable para la incorporación de 3 bienes inmuebles entregados por el DADIS, sobre los cuales obtengo beneficios y tengo el control del mismo logrando cumplir con el reconocimiento de una propiedad planta y equipo. Sin embargo no cuento con acta formal de entrega a la ESE Hospital Local Cartagena de Indias.

Es importante indicar que mediante decreto 0421 por el cual se crea la ESE Hospital Local Cartagena de indias en el capítulo II - PATRIMONIO estipula lo siguiente:



CAPITULO II

DEL PATRIMONIO

ARTICULO 9.- PATRIMONIO: El patrimonio de la E.S.E. estará representado por:

a) Todos los bienes materiales y físicos, muebles e inmuebles, que actualmente son de propiedad del Distrito de Cartagena de Indias o que están destinados para la prestación de los servicios de salud en el primer nivel de atención y por los que para estos mismos fines sean de propiedad o estén utilizando las Empresas Sociales del Estado que se fusionan.

b) Los bienes de cualquier tipo que la Nación, el Departamento de Bolívar y los municipios le transfieran a cualquier título o los que se incluyan como parte del presupuesto de renta de la E.S.E. en cada vigencia fiscal, conforme al régimen especial que adopte la ley orgánica de presupuesto y la reglamentación respectiva.

c) Los bienes actualmente destinados por la Nación y el Departamento de Bolívar a las Empresas Sociales del Estado que se fusionan por disposición del presente Decreto.

d) Los aportes que actualmente reciben las Empresas Sociales del Estado que se fusionan, provenientes del presupuesto nacional, departamental y Distrital.

e) Los recursos recaudados por concepto de contratación y ventas de servicios a las entidades Promotoras de Salud, los entes territoriales, las ARS, otras instituciones prestadoras de servicios de salud y particulares que lo soliciten.

f) Los ingresos por ventas de medicamentos, las cuotas de recuperación pagadas por los usuarios de acuerdo con su clasificación socioeconómica.

3. Los inmuebles aquí descritos, deben realizarse con cargo a la cuenta 4430 Subvenciones o 3 Patrimonio ??

Es pertinente indicar que los inmuebles aquí especificados cuentan con avalúo técnico correspondiente".

CONSIDERACIONES

El Título XXIX del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, sobre el Comodato o préstamo de uso, establece:

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

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

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

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

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

(…)

56. Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del Gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

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

(…)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas por la Resolución 413 de 2023, indican:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(…)

10.3. Medición posterior

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

(…)

10.5. Revelaciones

34. La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

(…)

i) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);

(…)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

(…)

1. El deterioro de valor de un activo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(…)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

(…)

2.2.2. Medición

(…)

17. Las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso.

(…)

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

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

(…)

4.3. Corrección de errores

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

(…)

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, a continuación, abordaremos las respuestas a sus consultas:

Pregunta 1:

1. Procedimiento contable para el registro de un bien inmueble entregado en calidad de COMODATO, del cual se cuenta con el siguiente soporte documental: Contrato de Comodato a 10 años

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

Por otro lado, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, son activos los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Respecto al control, el referido marco conceptual señala que para determinar quién ostenta el control se deben evaluar aspectos como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, las partes involucradas (comodante y comodatario) deberán realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado en comodato.

Ahora bien, la entidad que tenga el control del activo por cuanto asume los riesgos significativos y obtiene los beneficios económicos futuros, es quien deberá reconocer los bienes en comodato como activo en sus estados financieros. Por lo tanto, le corresponde a la E.S.E. Hospital Local Cartagena de Indias, en calidad de comodante del contrato suscrito, evaluar y definir si mantiene o no el control del inmueble entregado.

Si la E.S.E. define que mantiene el control del bien inmueble, no deberá realizar la baja en cuentas del bien, no obstante, revelará el hecho a través de las notas a los estados financieros.

Por su parte, si la E.S.E entrega el control del bien al comodatario, dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si el bien es entregado a una entidad de gobierno, o en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, si el bien es entregado a una entidad diferente de una entidad de gobierno.

Preguntas 2 y 3:

En línea con la evaluación de los criterios mencionados en la respuesta anterior, si la empresa tiene el control de los bienes inmuebles mencionados, deberá reconocerlos en la información financiera como propiedades, planta y equipo, si estos corresponden a activos tangibles empleados para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. Asimismo, la empresa reconocerá como ingresos por subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido.

En este sentido, en el momento en el que la entidad obtiene el control de los bienes, registra un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, y los mide de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

Ahora bien, si la recepción de los bienes por parte de la E.S.E. Hospital Local Cartagena de Indias se efectúo en periodos contables anteriores y su reconocimiento contable no se realizó de acuerdo con los registros indicados previamente, la entidad se encuentra ante errores de periodos anteriores y debe corregir el error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones

contables y corrección de errores, afectando las respectivas subcuentas y cuentas del activo y la cuenta de resultado de ejercicios anteriores.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual. Se aclara que, si el error ocurre en el periodo contable actual, se deberán corregir y realizar los registros contables correspondientes previo a que se autorice la publicación de los estados financieros.

Cabe aclarar que, los bienes que se mantienen clasificados como propiedades, planta y equipo, con posterioridad al reconocimiento inicial deberán ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado; por lo cual, los avalúos que se realicen en la aplicación de las normas serán en función de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, que como mínimo se hará al final del periodo contable.

***

CONCEPTO No. 20241100010981 DEL 21-03-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión

Doctora
ODALINDA CAMAYO GUETIO
Contadora
Hospital Departamental de Granada E.S.E.
Granada, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010000742 del 10 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Por medio de la presente, me permito realizar siguiente consulta, acerca de Recursos que recibimos por Regalías:

1. Los Recursos inicialmente fueron transferidos al Departamento del Meta (…)

2. Según Decreto Expedido por el Departamento del Meta N. 225 de 2023: por el cual se incorpora recursos del sistema general de Regalías asignaciones directas correspondientes al Bienio 2023-2024, por valor de $4.996.729.131

(…)

Como estos recursos no fueron girados (…) directamente al Hospital sino que la misma Resolución establece que el Hospital realiza el proceso de contratación para la adquisición de estos equipos, por consiguiente no realizamos el pago al proveedor directamente, sino que se realiza el trámite en la página del SGR.

Del valor de $ 4.996.729.131, a 31 de diciembre únicamente se ejecutaron $200.553.499.

(…)

1. ¿Se debe reconocer en nuestros Estados Financieros el valor de $4.996.729.131 o solo los $200.553.499 ejecutados a 31 de diciembre de 2023?

2. Como es primera vez que recibimos recursos bajo esta modalidad, ¿cuál sería la dinámica contable?, para que al cierre del ejercicio no se nos presenten diferencias en las Reciprocas".

CONSIDERACIONES

El Decreto 203 de 2023 de la Gobernación del departamento del Meta, por medio del cual se prioriza un (1) proyecto de inversión y se aprueban recursos con cargo a las Asignaciones Directas del Sistema General de Regalías, en el marco de la Ley 2056 de 2020, Decreto 1821 de 2020 y demás disposiciones concordantes, establece:

"Artículo 2°. – APROBAR los recursos del aporte del Departamento del Meta con cargo a las Asignaciones Directas (20%) del Departamento del Meta bienio 2023-2024 la suma de (…) $4.996.729.131,00, (…).

(…)

Artículo 3°. – El HOSPITAL DEPARTAMENTAL DE GRANADA E.S.E, (…) será la entidad pública ejecutora del proyecto de inversión. Una vez notificado el presente decreto la entidad designada como ejecutora, deberá aceptar tal designación de la ejecución, mediante comunicación oficial dirigida al Departamento Administrativo de Planeación Departamental. (…).

(…)

Artículo 5°. – El HOSPITAL (…) deberá expedir el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados, a más tardar dentro de los seis (6) meses contados a partir de la expedición del presente acto administrativo (…)"

Por su parte, el Decreto 225 de 2023 de la Gobernación del departamento del Meta, por el cual se incorporan recurso del Sistema General de Regalías Asignaciones Directas correspondientes al Bienio 2023-2024, indica en su artículo 2° una adición al presupuesto de gastos por la suma de $4.996.723.131 para la "reposición adquisición de instrumental médico, muebles de uso asistencial, equipos biomédicos y de fisioterapia para el Hospital Departamental de Granada E.S.E Meta Granada".

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el

Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014, actualizado por la Resolución 212 de 2021, señala:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

Por otro lado, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, actualizado según la Resolución 421 de 2023, establece:

"3. REDISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS

La redistribución se presenta cuando i) la entidad beneficiaria de la regalía transfiere recursos de regalías a una entidad ejecutora que a su vez va a ser beneficiaria del producto del proyecto de inversión (…).

3.1. Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía redistribuya recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto, dado que esta última va a ser la entidad beneficiaria del producto del proyecto, con base en el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión, (…).

(…) si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, debitará la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, con la expedición, por parte de la entidad ejecutora del proyecto, del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados, (…).

(…) si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En caso de que no se expida el acto administrativo dentro de los términos establecidos legalmente, (…)

(…) si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR

Posteriormente, cuando se ejecuten estos recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 4.3. de este Procedimiento" (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. ¿Se debe reconocer en nuestros Estados Financieros el valor de $4.996.729.131 o solo los $200.553.499 ejecutados a 31 de diciembre de 2023?

De acuerdo con el Decreto 203 de 2023 de la Gobernación del departamento del Meta, el Hospital Departamental de Granada E.S.E es la entidad pública ejecutora del proyecto de inversión que se llevará a cabo con recursos del Sistema General de Regalías, quien además deberá aceptar tal designación, en el momento en que se notifique el mencionado Decreto, mediante comunicación oficial dirigida al Departamento Administrativo de Planeación Departamental, y deberá expedir el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados.

En ese sentido cuando el Hospital acepta la designación y por consiguiente tiene el derecho sobre la totalidad de los recursos, deberá efectuar el reconocimiento contable atendiendo al principio de devengo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

2. Como es primera vez que recibimos recursos bajo esta modalidad, ¿cuál sería la dinámica contable?

Respecto al tratamiento contable de este hecho económico el Hospital deberá aplicar el numeral 3. Redistribución de recursos de regalías, del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, actualizado según la Resolución 421 de 2023, según el cual la redistribución se presenta cuando la entidad beneficiaria de la regalía transfiere recursos de regalías a una entidad ejecutora que a su vez va a ser beneficiaria del producto del proyecto de inversión.

Así pues, cuando el departamento del Meta redistribuya recursos de regalías al Hospital, dado que esta última va a ser la entidad beneficiaria del producto del proyecto, una vez se expida el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión, el Hospital debitará la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Luego, con la expedición, por parte del Hospital, del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En caso de que no se expida el acto administrativo dentro de los términos establecidos legalmente, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Posteriormente, cuando se ejecuten estos recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 4.3. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, el cual se encuentra disponible en la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP En Convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos contables → Elegir la última versión del mencionado procedimiento.

***

CONCEPTO No. 20241100011171 DEL 26-03-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los sobrantes y faltantes de elementos de propiedades, planta y equipo

Doctora
ASTRID TERESA RUSSI GUARÍN
Profesional Especializado Contador
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Norte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010008292 del 12 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(…)

Teniendo en cuenta que producto del resultado de la toma física de propiedad planta y equipo, se obtuvo sobrantes y faltantes, los cuales a la fecha no se encuentran valorizados, contando actualmente con faltantes los cuales se encuentran con valores en cero. Solicitamos respetuosamente su concepto contable frente al tratamiento de estos elementos y determinar si es correcto realizar algún tipo de ajuste contable a la propiedad planta y equipo, o si por el contrario se debe realizar algún trámite administrativo".

Mediante llamada telefónica realizada el 21 de marzo de 2024, la Dra. Astrid Teresa Russi G., confirma que su consulta se refiere a sobrantes y faltantes que identificó en la toma física de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan

ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

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

(…)

4.1.2. Representación fiel

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

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas por la Resolución 413 de 2023, indican:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(…)

10.4. Baja en cuentas

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

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

"3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(…)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(…)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(…)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público indica que, para ser útil, la información financiera debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel, donde para cumplir con la primera esta debe ser capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. Al respecto, es preciso señalar que, la materialidad es un aspecto de la relevancia específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la empresa. Por su parte, la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

De otra parte, el Marco conceptual define que son activos los recursos controlados por la empresa de los cuales espera generar beneficios económicos futuros a través de su uso para producir o vender bienes o servicios.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo indica que la empresa deberá reconocer como parte de sus propiedades, planta y equipo los activos tangibles empleados

para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento, entre otros.

En ese orden de ideas, respecto a los sobrantes identificados en la toma física de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, le corresponde a la E.S.E. determinar si los elementos encontrados cumplen con los criterios de reconocimiento definidos por el marco conceptual, así como la materialidad determinada por la empresa, para ser registrados como activos en su información financiera. No obstante, le corresponde a la E.S.E. realizar una evaluación que le permita identificar las circunstancias por las cuales se presentan elementos sobrantes que no se encontraban incorporados en la contabilidad, así como la identificación de posibles obligaciones o ingresos asociados a estos bienes.

Si los elementos sobrantes cumplen con los criterios para ser reconocidos como parte de las propiedades, planta y equipo, la E.S.E. los registrará debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con la naturaleza de cada elemento, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, si se tiene obligación de pago a terceros por los bienes sobrantes, o las subcuentas que correspondan si se identifica que corresponde a un error. Si, por el contrario, los bienes no cumplen con los criterios para su reconocimiento en la información financiera de la E.S.E., esta podrá realizar un control administrativo de estos elementos.

Ahora bien, cuando la entidad identifique faltantes por pérdidas, extravíos, destrucciones u otras causas en sus propiedades, planta y equipo, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora (si es el caso) y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal; contablemente deberá aplicar lo establecido en el numeral 10.4. Baja en cuentas de la Norma de propiedades, planta y equipo, el cual señala que una propiedad, planta y equipo se dará de baja cuando la entidad pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Así las cosas, la E.S.E. deberá dar de baja en cuentas los elementos faltantes registrando un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por último, es preciso señalar que la E.S.E. debe tener en cuenta lo establecido en los numerales 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, y 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, contenidos en el Procedimiento para la

Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, para efecto de que su información financiera refleje su realidad económica de tal forma que esta cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel e incorporar este procedimiento de pérdida de bienes en su Manual de políticas contables.

***

CONCEPTO No. 20241100011441 DEL 02-04-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Norma de proceso contable y sistema documental contable
	SUBTEMA	No compensación entre activos sobrantes y activos faltantes Documento que soporte la incorporación a la información financiera de activos sobrantes

Doctora
ASTRID TERESA RUSSI GUARÍN
Profesional Especializado Contador
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Norte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010011972 del 28 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"En concordancia con el proceso de gestión y control de los bienes de la Subred integrada de Servicios de salud Norte ESE, y la obligatoriedad de la toma física de inventarios, llevada a cabo para determinar el estado actual de los bienes.

De acuerdo al resultado obtenido en dicho proceso llevado a cabo para la vigencia 2023, de manera atenta solicito:

1. Tratamiento administrativo y reconocimiento contable en cuanto a la incorporación de los sobrantes de inventario de los activos fijos a los Estados financieros, resultado de la toma física.

2. Manejo de las compensaciones de inventario, relacionadas con los faltantes

3. Ficha o documento que soporte la gestión de la incorporación de los activos sobrantes".

Mediante correo electrónico del 22 de marzo de 2024 la consultante señala que "Después de llevado a cabo el proceso de toma física de inventarios (anual), se procede al cruce del

resultado de la toma física con los registros en el sistema de información, de este cruce se identifican elementos como sobrantes de inventario, definidos como aquellos elementos que no se encuentran identificados en el sistema de información".

De igual manera indica que se puede presentar la situación en que estos bienes han estado en uso sin ser incorporados en la información financiera de la entidad, la cual se identifica en el cruce descrito anteriormente; con faltantes se refiere a que hay más activos en la información financiera que en la realidad; y que con compensación se refiere a la revisión que se hace entre los sobrantes y faltantes, que se pueden presentar por similitud en su descripción y características.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

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

(…)

4.1. Características fundamentales

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

(…)

4.1.2. Representación fiel

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

(…)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

38. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que

orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.
39. Los principios de contabilidad pública se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

40. Los principios de contabilidad pública que deben observar las empresas para la preparación y presentación de los estados financieros son Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(…)

46. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, o los ingresos, costos y gastos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule (subrayados fuera del texto)".

La Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

"4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el

soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

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

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

Por su parte, a través de radicado CGN N° 20241100011171 del 26 de marzo de 2024, dirigido a su despacho, se concluyó lo siguiente:

"(…) respecto a los sobrantes identificados en la toma física de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, le corresponde a la E.S.E. determinar si los elementos encontrados cumplen con los criterios de reconocimiento definidos por el marco conceptual, así como la materialidad determinada por la empresa, para ser registrados como activos en su información financiera. No obstante, le corresponde a la E.S.E. realizar una evaluación que le permita identificar las circunstancias por las cuales se presentan elementos sobrantes que no se encontraban incorporados en la contabilidad, así como la identificación de posibles obligaciones o ingresos asociados a estos bienes.

Si los elementos sobrantes cumplen con los criterios para ser reconocidos como parte de las propiedades, planta y equipo, la E.S.E. los registrará debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con la naturaleza de cada elemento, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, si se tiene obligación de pago a terceros por los bienes sobrantes, o las subcuentas que correspondan si se identifica que corresponde a un error. Si, por el contrario, los bienes no cumplen con los criterios para su reconocimiento en la información financiera de la E.S.E., esta podrá realizar un control administrativo de estos elementos.

Ahora bien, cuando la entidad identifique faltantes por pérdidas, extravíos, destrucciones u otras causas en sus propiedades, planta y equipo, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora (si es el caso) y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal; contablemente deberá aplicar lo establecido en el numeral 10.4. Baja en cuentas de la Norma de propiedades, planta y equipo, el cual señala que una propiedad, planta y equipo se dará

de baja cuando la entidad pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Así las cosas, la E.S.E. deberá dar de baja en cuentas los elementos faltantes registrando un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por último, es preciso señalar que la E.S.E. debe tener en cuenta lo establecido en los numerales 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, y 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, contenidos en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, para efecto de que su información financiera refleje su realidad económica de tal forma que esta cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel e incorporar este procedimiento de pérdida de bienes en su Manual de políticas contables".

CONCLUSIONES

PUNTO 1. Tratamiento administrativo y reconocimiento contable en cuanto a la incorporación de los sobrantes de inventario de los activos fijos a los Estados financieros, resultado de la toma física.

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Así las cosas, en cuanto al tratamiento administrativo relacionado con la incorporación de sobrantes de activos fijos, es preciso señalar que la CGN no es competente para pronunciarse.

En ese sentido, las instancias administrativas son las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información apoyadas en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, para adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se presenten situaciones que produzcan problemas de confiabilidad en la información contable.

Respecto al tratamiento contable que la entidad debe darles a los sobrantes y a los faltantes de activos clasificados como propiedades, planta y equipo la CGN se pronunció

mediante radicado N° 20241100011171 del 26 de marzo de 2024, dirigido a su despacho, del cual se adjunta copia.

PUNTO 2. Manejo de las compensaciones de inventario, relacionadas con los faltantes.
De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

De igual manera dicho Marco establece que con el fin de preparar estados financieros, las empresas deben cumplir ciertos principios de contabilidad pública, dentro de los cuales se encuentra el de no compensación, según el cual no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, o los ingresos, costos y gastos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

Así pues, respecto al manejo de compensaciones de inventario de activos de propiedades, planta y equipo se aclara que los faltantes y sobrantes deben reconocerse de forma separada, es decir, aplicando el principio de no compensación, de manera que la información financiera represente fielmente los hechos económicos.

3. Ficha o documento que soporte la gestión de la incorporación de los activos sobrantes.

De acuerdo con la Norma de proceso contable y sistema documental contable, los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, es decir respaldan las operaciones realizadas por la entidad, de manera que la información registrada es susceptible de verificación y comprobación, por lo cual no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Ahora bien, estos soportes pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, y los de origen interno son los elaborados por la entidad.

De igual manera estos documentos pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición, y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Para este caso, en cuanto a la incorporación en la información financiera de activos sobrantes la entidad deberá evaluar si dichos activos tienen origen en un evento transaccional, en donde deberá contar con un soporte contable de origen externo, el cual debe contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los

datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Si, por el contrario, el activo se origina de un evento no transaccional, el hecho económico deberá estar soportado por un documento de origen interno, el cual debe contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

***

CONCEPTO No. 20241100011811 DEL 05-04-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las consignaciones bancarias sin origen identificado.

Doctora
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA
Jefe contabilidad y presupuesto
E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S.
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010012622 del 04 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(…) le solicito de manera respetuosa su orientación para el reconocimiento en la contabilidad de partidas que ingresan al banco y que no se logra establecer su origen en el futuro inmediato, por lo que se convierte en objeto de análisis para depuración".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

"6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la empresa tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la empresa debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(…)

64. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden surgir por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos en sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsar por los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa.

(…)

66. La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra, conversión de la obligación en patrimonio y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(…)

6.1.4. Ingresos

69. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios al patrimonio.

(…)

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

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 418 y 442 de 2023, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: "(…) La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación" (Subrayado fuera de texto).

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

"3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(…)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(…)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

(…)

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 para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S. (E.P.S. Alianza) una vez establezca que existen consignaciones bancarias cuyo tercero y concepto no se han logrado identificar, deberá reflejar esta situación en su información financiera mediante el reconocimiento del efectivo y un pasivo.

En este sentido, el CGC del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público dispone en la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS la condición particular de la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, la cual se afecta de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa cuyo origen no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuado registro contable.

La E.P.S. Alianza, atendiendo al Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, deberá realizar todas las gestiones administrativas necesarias para determinar si los recursos de las consignaciones bancarias sin origen identificado corresponden a un ingreso, al recaudo de un derecho o al recudo de recursos que deben ser devueltos a un tercero.

Si posteriormente identifica el origen, la entidad debitará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta y cuenta que identifique el derecho, el ingreso o la cuenta por pagar.

Por el contrario, si no se identifica al titular de los recursos consignados y se determina la prescripción de la obligación de pago, con lo que la partida deja de cumplir con los requisitos para ser considerada un pasivo, la E.P.S. Alianza deberá adelantar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas mediante un débito en la subcuenta

240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS, y adicionalmente revelará en notas a los estados financieros la información pertinente a este hecho económico.

***

CONCEPTO No. 20241100013651 DEL 26-04-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Eliminación de la subcuenta 190501-Seguros y creación de la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses.

Doctora
GLADYS MEJÍA GUERRERO
Líder de Contabilidad
E.S.P. Electrificadora del Meta S.A.
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010014402 del 12 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 418 del 2023 en donde modificó el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, eliminando la subcuenta 190501 Seguros y creando la subcuenta 198609 Seguros con cobertura mayor a doce meses.

Para tener claridad acerca del uso de esta subcuenta se elevan las siguientes cuestiones:
a. ¿Qué tipo de seguros a nivel empresarial son a los que hace referencia la subcuenta 198609?
b. ¿Qué ejemplos podemos encontrar en el mercado?
c. ¿En qué sección del marco normativo podemos encontrar la justificación de la eliminación de la subcuenta 190501 Seguros y la creación de la subcuenta 198609 Seguros con cobertura mayor a doce meses?

Todo lo anterior, por cuando la empresa adquiere el paquete de seguros para diferentes coberturas, principalmente todo riesgo de los activos, en cuantías superiores a los $2.000 millones con periodo de vigencia de 1 año. Con este cambio de catálogo de cuentas no veo claro el reconocimiento mensual del costo o gasto que se deriva de la amortización de

estas pólizas, excepto el de realizar un reconocimiento total de la póliza al costo o gasto, al momento de la causación".

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de la República de Colombia, dispone:

"Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley".

Por su parte, el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señala:

"Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(…)

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

Ahora bien, mediante Sentencia T-071/17, la Corte Constitucional dispone:

"El contrato de seguro consiste en una estipulación contractual, donde una persona llamada tomador se obliga al pago de una suma de dinero en forma de otra persona llamada asegurador, con el propósito de generar un ahorro que pueda servir para hacer frente a los daños causados por un riesgo determinado por ambos. De esta manera, se observa que esta modalidad contractual encuentra su piedra angular sobre la base de la inseguridad que produce un hecho futuro e incierto que tiene la virtualidad de generar una afectación ostensible sobre las capacidades y el patrimonio del interesado" (subrayado fuera de texto).

Además, el Decreto 410 de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio, indica:

"Artículo 1037. PARTES EN EL CONTRATO DE SEGURO. Son partes del contrato de seguro:

1) El asegurador, o sea la persona jurídica que asume los riesgos, debidamente autorizada para ello con arreglo a las leyes y reglamentos, y

2) El tomador, o sea la persona que, obrando por cuenta propia o ajena, traslada los riesgos.

(…)

Artículo 1054. DEFINICIÓN DE RIESGO. Denominase riesgo el suceso incierto que no depende exclusivamente de la voluntad del tomador, del asegurado o del beneficiario, y cuya realización da origen a la obligación del asegurador" (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

(…)

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas con la Resolución 413 de 2023, señalan:

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

(…)

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

4.1. Políticas contables

(…)

6. La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte" (subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante las Resoluciones 418 y 442 de 2023, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: "Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos" (subrayado fuera de texto).

Además, el referido CGC, describe la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, así: "Representa el valor de los activos que deberán ser amortizados dependiendo de a) la contribución a la generación de beneficios económicos durante más de doce meses o b) el cumplimiento de la obligación de desempeño por parte del receptor de la transferencia o subvención condicionada" (subrayado fuera de texto).

Finalmente, la Resolución 418 de 2023, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

"ARTICULO 2o. Eliminar las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

(…)

PARAGRAFO TRANSITORIO 2. El saldo de la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO que se relacione con seguros cuya cobertura sea mayor a doce meses se reclasificará a la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. El saldo restante se dará de baja en cuentas afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta a. ¿Qué tipo de seguros a nivel empresarial son a los que hace referencia la subcuenta 198609?

La empresa registrará en la subcuenta 198609 los seguros adquiridos con cobertura mayor a doce meses. De modo que, si con la adquisición de un seguro mayor a doce meses la aseguradora acepta un riesgo y acuerda compensar a la empresa en caso de existir un evento futuro incierto que lo afecta de forma desfavorable, dicha empresa registrará el seguro en la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, por su contribución a la generación de beneficios económicos por más de un periodo contable.

Pregunta b. ¿Qué ejemplos podemos encontrar en el mercado?

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establece que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para

pronunciarse sobre los seguros que se encuentran en el mercado, toda vez que es la empresa la encargada de validar en dicho mercado, los seguros que están vigentes.

Pregunta c. ¿En qué sección del marco normativo podemos encontrar la justificación de la eliminación de la subcuenta 190501 Seguros y la creación de la subcuenta 198609 Seguros con cobertura mayor a doce meses?

De conformidad con la Sentencia T-071/17 y el Decreto 410 de 1971, la adquisición de un seguro es para el cubrimiento de un evento futuro i) que puede o no materializarse, es decir, es incierto; y ii) cuya realización da origen a una obligación por parte del asegurador.

Ahora bien, la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, contenida en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y, que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se utiliza para registrar el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros. Por lo anterior, la CGN eliminó la subcuenta 190501-Seguros, toda vez que, con la adquisición de uno, no se espera que la aseguradora le preste un servicio a la empresa si no que cubra un riesgo futuro, en caso de materializarse.

No obstante, la CGN creó la subcuenta 198609 para que las empresas registren el valor de los seguros con cobertura mayor a doce meses, esto, por su contribución a la generación de beneficios económicos por más de un periodo contable. Lo anterior, atendiendo el Catálogo General de Cuentas antes referido, el cual establece que la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS se utiliza para registrar el valor de los activos que deberán ser amortizados dependiendo de, entre otras cosas, su contribución a la generación de beneficios económicos durante más de doce meses.

***

CONCEPTO No. 20241100013681 DEL 26-04-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las cláusulas penales cuyo cobro se encuentre garantizado mediante un pagaré con espacios en blanco con carta de instrucciones. Reconocimiento contable de las cláusulas penales cuando las entidades tienen la facultad de declarar el incumplimiento del contrato mediante un acto administrativo; y cuando deben acudir a la jurisdicción para declarar tal incumplimiento.

Señora
MANUELA LEMA VITA

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010015982 del 19 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta cuándo deben reconocerse las cuentas por cobrar que representen el valor de las cláusulas penales pactadas en los contratos, si con el incumplimiento del mismo o cuándo sean llenados los espacios en blanco de los pagarés que respaldan su cobro. Además, pregunta cuándo deben reconocerse las cuentas por cobrar que representan las cláusulas penales que no se encuentren soportadas con pagarés con espacios en blanco.

Previamente, mediante comunicación con radicado CGN Nº 20240010008272 del 12 de febrero de 2024, consultó:

"Una empresa pública que no cotiza celebra contratos con algunos proveedores y garantiza su cumplimiento con una cláusula penal la cual a su vez respalda con un pagaré el blanco con carta de instrucciones q el contratista entrega a la empresa.

¿Por lo anteriormente expuesto se consulta si se debe hacer el registro contable de la cláusula penal en vista de que se cuenta con el pagaré en blanco?

Lo anterior se consulta porque al momento de pedir el pago de las cláusulas penales el asesor jurídico señalo que habría que entablar un proceso ordinario, pero entonces la entidad por eso pide los pagarés en blanco que están firmados por los contratistas, o ¿es correcto registrar todas las cláusulas penales como cartera, las que se tienen con pagare y también las que no?".

CONSIDERACIONES

El Código Civil Colombiano, dispone:

"ARTÍCULO 1592. <DEFINICIÓN DE CLÁUSULA PENAL>. La cláusula penal es aquella en que una persona, para asegurar el cumplimiento de una obligación, se sujeta a una pena que consiste en dar o hacer algo en caso de no ejecutar o retardar la obligación principal".

El Código de Comercio Colombiano, señala:

"ARTÍCULO 619. <DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS TÍTULOS VALORES>. Los títulos-valores son documentos necesarios para legitimar el ejercicio del derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora. Pueden ser de contenido crediticio, corporativos o de participación y de tradición o representativos de mercancías.

(…)

ARTÍCULO 622. <LLENO DE ESPACIOS EN BLANCO Y TÍTULOS EN BLANCO - VALIDEZ>. Si en el título se dejan espacios en blanco cualquier tenedor legítimo podrá llenarlos, conforme a las instrucciones del suscriptor que los haya dejado, antes de presentar el título para el ejercicio del derecho que en él se incorpora.

Una firma puesta sobre un papel en blanco, entregado por el firmante para convertirlo en un título-valor, dará al tenedor el derecho de llenarlo. Para que el título, una vez completado, pueda hacerse valer contra cualquiera de los que en él han intervenido antes de completarse, deberá ser llenado estrictamente de acuerdo con la autorización dada para ello.

Si un título de esta clase es negociado, después de llenado, a favor de un tenedor de buena fe exenta de culpa, será válido y efectivo para dicho tenedor y éste podrá hacerlo valer como si se hubiera llenado de acuerdo con las autorizaciones dadas".

Por su parte, el Consejo de Estado, en sentencia con radicación Nº 11001032600020090003400 del veintiocho (28) de noviembre de dos mil diecinueve (2019), C.P. María Adriana Marín, señaló:

"De conformidad con la redacción final de la norma, la jurisprudencia ha entendido que existen unos contratos estatales en los que la inclusión de las facultades excepcionales es

obligatoria, otros en los que pueden ser pactadas, algunos en los que están prohibidas expresamente, y en cuanto al resto de contratos no mencionados en la norma, concluyó que, en ellos, tampoco son pertinentes tales cláusulas, pues por tratarse de facultades excepcionales, deben ser expresamente atribuidas por la ley a las entidades estatales:

Con apoyo en esta disposición de la Ley 80 de 1993, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha distinguido cuatro grupos de contratos en relación con las cláusulas excepcionales: i) aquellos en los cuales las cláusulas excepcionales son obligatorias y se entienden pactadas. Los contratos que pertenecen a este grupo son: el de obra, la explotación y concesión de bienes del Estado, la prestación de servicios públicos y las actividades que constituyan monopolio estatal; ii) los contratos en los cuales es opcional el pacto de cláusulas excepcionales. Este grupo está integrado por los contratos de prestación de servicios y suministro; iii) aquellos contratos en los cuales se encuentra prohibido pactar dichas cláusulas, de manera que, si se incluyen habrá nulidad absoluta de la respectiva cláusula. A este grupo pertenecen los contratos que se celebren con personas públicas internacionales, o de cooperación, ayuda o asistencia; en los interadministrativos; en los de empréstito, donación y arrendamiento y en los contratos que tengan por objeto actividades comerciales o industriales de las entidades estatales que no correspondan a las actividades señaladas en el grupo a que se refiere el i) anterior, así como los que tengan por objeto el desarrollo directo de actividades científicas o tecnológicas, y los contratos de seguro tomados por las entidades estatales; y iv) Los contratos en que no está permitido pactar cláusulas excepcionales. Este grupo está integrado por todos aquellos contratos en que la Ley no haya dispuesto o permitido el pacto de tal cláusula o potestad excepcional.

(…)

En consonancia con lo anterior, se observa que, entre las nuevas facultades excepcionales otorgadas por la Ley 1150 de 2007, se encuentra, como se acaba de ver, la de hacer efectiva directa y unilateralmente, la cláusula penal pactada, mediante la declaratoria de incumplimiento del contrato, que puede proferir la administración para tal fin, y la aplicación de los mecanismos necesarios para la obtención de su pago, entre los cuales se halla el cobro de la respectiva garantía".

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señala:

" 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

(…)

6.2.1. Reconocimiento de activos

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente" (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento" (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, mediante comunicación con radicado CGN Nº 20241100009071 del 08 de marzo 2024, se concluyó, respecto a su consulta inicial con radicado CGN Nº 20240010008272 del 12 de febrero de 2024, lo siguiente:

"La definición de activo y su reconocimiento se establecen en el Marco Conceptual en el que se menciona que, para que un recurso sea catalogado como activo debe ser controlado por la empresa, debe generar beneficios económicos futuros y el valor del recurso debe poder medirse con fiabilidad. Adicionalmente, la Norma de cuentas por cobrar señala que se reconocerá como una cuenta por cobrar un derecho adquirido que va a generar un flujo de efectivo fijo o determinable.

Los pagarés en blanco que respaldan el cumplimiento de las cláusulas penales no cumplen con la definición de activo, debido que: a) el pagaré no es un recurso controlado ni representa un derecho para la empresa ya que el proveedor debe incumplir con el contrato para que se haga efectiva la cláusula penal, por lo tanto, antes de que ocurra dicho suceso, no se debe reconocer una cuenta por cobrar ni ningún otro activo; b) la cláusula penal no genera un beneficio económico futuro, hasta el momento del cumplimiento de la misma y; c) el valor de la cláusula penal y por lo tanto del pagaré que la respalda, no puede medirse con fiabilidad, debido a que dicho pagaré se encuentra en blanco y no se tiene certeza del incumplimiento del contrato por parte del proveedor".

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable.

Por su parte, el principio de Devengo establece que los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo que se deriva de estos. Por lo cual, tratándose de las cuentas por cobrar, estas se reconocerán cuando surjan los derechos, con independencia de que su cobro y recaudo se realice con posterioridad a esto.

Conforme a lo anterior, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

1. Reconocimiento contable de las cláusulas penales cuyo cobro se encuentre garantizado mediante un pagaré con espacios en blanco con carta de instrucciones:

Si con la firma del contrato la empresa solicitó que la otra parte suscribiera un pagaré con espacios en blanco y su respectiva carta de instrucciones, el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar que represente el valor de la cláusula penal solo se realizará en caso

de que la empresa llene los espacios en blanco del pagaré conforme a las instrucciones recibidas por parte de quien lo otorgó, y el pagaré pueda ser cobrado directamente o acudiendo a la jurisdicción para tal efecto.

Así las cosas, no deberá reconocerse la cuenta por cobrar que represente el valor de la cláusula penal solo con la firma del contrato, aunque simultáneamente se haya suscrito un pagaré con espacios en blanco y carta de instrucciones; y tampoco deberá reconocerse la cuenta por cobrar ante el incumplimiento del contratista, dado que, si no se hubiera suscrito un pagaré con espacios en blanco, previo al cobro de la cláusula penal la empresa tendría que declarar tal incumplimiento, ya sea directamente o acudiendo a instancias judiciales para el efecto.

2. Reconocimiento contable de las cláusulas penales cuando las entidades tienen la facultad de declarar el incumplimiento del contrato mediante un acto administrativo; y cuando deben acudir a la jurisdicción para declarar tal incumplimiento:

El Consejo de Estado señala que en algunos contratos las entidades estatales cuentan con la facultad excepcional de hacer efectivas directa y unilateralmente, las cláusulas penales pactadas, mediante la declaratoria de incumplimiento del contrato por medio de un acto administrativo.

En estos casos, atendiendo a lo señalado por el principio de Devengo, el reconocimiento de la respectiva cuenta por cobrar que represente el valor de la cláusula penal pactada en el contrato se realizará únicamente cuando el acto administrativo que declara el incumplimiento del contrato y hace efectiva la cláusula penal adquiera firmeza.

Ahora bien, en el escenario en que la empresa no cuente con la facultad excepcional referida, atendiendo a lo señalado por el principio de Devengo el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar que represente la cláusula penal deberá realizarse cuando la respectiva providencia que declare el incumplimiento del contrato adquiera firmeza y pueda exigirse el pago de la cláusula penal.

***

CONCEPTO No. 20241100013751 DEL 29-04-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan acreencias cuyos deudores son Entidades Promotoras de Salud (EPS) que se encuentran en proceso de liquidación, cuyos valores corresponden a saldos menores, clasificadas en la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO; y que fueron objeto de controversia judicial y dichos procesos fueron fallados en contra de la empresa.

Doctor
JAIBY AÑASCO SAMBONI
Profesional Contratista de Cartera
ORLANDO ANACONA ARIAS
Técnico administrativo de Cartera
E.S.E. Hospital Departamental María Inmaculada
Florencia, Caquetá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010016532 del 21 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Teniendo en cuenta que las entidades públicas deben adelantar las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información y que uno de los mecanismos implementados en la normatividad es la depuración de cartera, con el objetivo de que sus estados financieros revelen de manera fidedigna su situación económica y así, permitir la adopción de decisiones acordes con su realidad patrimonial, comedidamente me permito colocar en conocimiento que el HOSPITAL DEPARTAMENTAL MARÍA INMACULADA CON NIT 891180098-5, a la fecha entre sus cuentas por cobrar se encuentra incluida una cartera de las EPS EN LIQUIDACIÓN, a las cuales se les presentó reclamación de acreencias con las situaciones que se enuncian a continuación.

1. La EPS gradúa acreencias y reconoce parcialmente, se presenta recurso de reposición y ratificar el valor reconocido aumenta el valor reconocido, pero quedan valores no reconocidos ¿debo ajustar el valor de la cartera al realmente reconocido?

2. Las EPS gradúan acreencias y reconocen parcialmente, se presenta recurso de reposición, luego el agente liquidador emite resolución de insolvencia económica y posteriormente resolución de pérdida de personería jurídica, cito como ejemplo COOMEVA EN LIQUIDACIÓN presentamos una reclamación de acreencias, mediante la resolución nº A- 15.875 de 2023, resuelve recurso de reposición e incrementa el valor a reconocer en $122.095.126 quedando un valor definitivo reconocido de $2.829.120.410 y negando $2.248.132.408 ¿debemos depurar la cartera de todas estas ERP(Sic) que están en esta situación y llevarla a cuentas de orden?

3. CAPRECOM EN LIQUIDACIÓN, reconoció parcialmente la acreencia presentada, realizó pagos de los valores reconocidos, queda un saldo aún, pero de los valores no reconocidos se adelanta un proceso jurídico por valor de $4.621.385.400 ¿se debe ajustar el valor de la cartera de esta entidad al valor de los procesos jurídicos o ya debemos depurar en su totalidad por el tiempo transcurrido de la liquidación que se realizó en el 2016.

Por las situaciones ya expuestas y en aras de no incurrir en acciones que se determine por los entes de control como un detrimento patrimonial, se eleva a su señoría la solicitud de emitir un concepto jurídico y contable al comité de sostenibilidad contable de nuestra institución, que ampare la depuración de cartera puesto que existe una cartera de más de $6.000 millones de las entidades en liquidación que se declararon en desequilibrio financiero, perdieron personería jurídica o reconocieron parcialmente las acreencias y este valor afecta financieramente el estado de resultado ya que se hace el deterioro anual reflejando una disminución en las utilidades del ejercicio contable.

Igualmente se solicita que en dicho concepto jurídico y contable, para el comité de sostenibilidad contable y la gerencia de nuestra institución, especifique si la depuración es aplicable a la cartera de las entidades en liquidación, cartera de difícil cobro, de menor cuantía por costo beneficio para adelantar procesos jurídicos o cuando hay fallos en contra de los procesos jurídicos de la cartera y si es posible dar aplicabilidad a la depuración en cumplimiento a lo normado por la resolución número 006066 de 2016 del MSPS que en su Artículo 2 dice DEPURACIÓN CONTABLE PERMANENTE Y SOSTENIBLE. La información contable de las entidades a qué se refiere la presente resolución es su responsabilidad y debe reflejar la realidad financiera, económica y social conforme a la normatividad contable vigente…”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios,

normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

"Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes".

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

"1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

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

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

(…)

4.1. Características fundamentales

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

(…)

4.1.1. Relevancia

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

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

20. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

(…)

4.1.2. Representación fiel

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

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

24. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén

sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

25. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la la Resolución 413 de 2023, disponen:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(…)

2.4. Medición posterior

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

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

(…)

2.5. Baja en cuentas

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 418 y 442 de 2023, describe la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO de la siguiente manera: "Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la empresa pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal" (Subrayado fuera de texto).

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

"3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

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

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

(…)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

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

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

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la empresa, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Por otro lado, respecto al deterioro de las cuentas por cobrar, es pertinente aclarar que, a partir del primero de enero del año 2023, para el cálculo del mismo las entidades realizarán la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva; y antes de esta fecha, el deterioro de las cuentas por cobrar debía aplicarse cuando se evidenciara indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. De allí que la medición del deterioro implicara la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad esperaba obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

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

Conforme a lo señalado, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

1. Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan acreencias cuyos deudores son EPS que se encuentran en proceso de liquidación

La baja en cuentas de las cuentas por cobrar cuyos deudores sean EPS que se encuentren en proceso de liquidación procederá siempre que no sea jurídicamente posible para la empresa adelantar procesos judiciales o administrativos en lo que se persiga el pago de dichas acreencias, o cuando aún siendo posible, adelantar dichos procesos sea totalmente infructuoso en razón a que el deudor no cuente con bienes con los que se puedan pagar sus deudas.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la empresa, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Así las cosas, siempre que la empresa cuente con algún mecanismo judicial o administrativo para obtener el pago de sus acreencias deberá mantenerlas reconocidas y proceder a calcular el deterioro sobre las mismas, conforme a la norma vigente para el momento de la aplicación de tal deterioro.

Por otro lado, si no es jurídicamente viable para la empresa utilizar algún instrumento administrativo o judicial para obtener el pago de las obligaciones a cargo de las EPS que se encuentran en procesos de liquidación, deberá realizar la respectiva baja en cuentas de las cuentas por cobrar a cargo de dichas entidades.

Así las cosas, respecto a los casos planteados en su consulta 1, 2, y 3, la empresa deberá evaluar si procede o no la realización de la baja en cuentas total o parcial de dichas cuentas por cobrar, teniendo en cuenta que aunque haya transcurrido mucho tiempo, si sus derechos no se han extinguido y aún cuenta con instrumentos judiciales o administrativos para perseguir el cobro de sus acreencias, deberá mantener reconocidas las cuentas por cobrar y deteriorarlas conforme a la normativa vigente; y no realizar la baja en cuentas total.

2. Baja en cuentas de cuentas por cobrar cuyos valores corresponden a saldos menores

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, señaló que, si bien existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, las entidades podrían abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración contable.

Sobre el particular, es preciso señalar que la CGN no establece qué valores se consideran saldos menores, por cuanto ello corresponde definirlo a cada entidad, una vez realizada la respectiva valoración costo-beneficio respecto al cobro de sus acreencias.

Por lo cual, una vez definido por parte de la empresa qué valores se consideran saldos menores, podrá realizarse la baja en cuentas de las respectivas cuentas por cobrar, conforme a lo señalado por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

3. Baja en cuentas de cuentas por cobrar clasificadas como 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

En virtud de lo establecido en el Catálogo General de Cuentas, las empresas deben reclasificar a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, aquellas cuentas por cobrar pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad se considere como tales.

Por otro lado, como se mencionó anteriormente, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, procederá, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: a) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; b) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; c) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; d) constituyan saldos menores que, de

acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; e) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

De acuerdo con lo anterior, si por cualquiera de las circunstancias señaladas en el párrafo anterior la empresa ya no espera la entrada de ningún flujo financiero por las cuentas por cobrar clasificadas en la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, deberá proceder a realizar su baja en cuentas total.

En caso contrario, esto es, si la empresa aún espera recibir algún flujo financiero por las mismas, aunque por su antigüedad y morosidad se consideren de difícil recaudo, deberá mantenerlas reconocidas y deteriorarlas conforme a la normativa vigente.

4. Baja en cuentas de cuentas por cobrar que fueron objeto de controversia judicial y dichos procesos fueron fallados en contra de la entidad

Si las cuentas por cobrar reconocidas por la empresa fueron objeto de un proceso judicial, ya sea, por ejemplo, un proceso ejecutivo para obtener el pago de la cuenta por cobrar, un proceso contencioso anulatorio para declarar su nulidad, entre otros, y se emite una sentencia en contra de la empresa que adquiere firmeza, se deberá realizar la baja en cuentas total o parcial de la respectiva cuenta por cobrar conforme a lo señalado en la providencia judicial.

***

CONCEPTO No. 20241120010311 DEL 05-04-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes identificados en el inventario físico. Tratamiento contable de un error por facturación doblemente registrada.

Doctor
ALEXANDER PERDOMO GONZÁLEZ
Contador
ESE Hospital Público
Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20241100000322 del 06 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"… soy contador de una ESE u Hospital Público, se esta realizando el proceso de depuracion o saneamiento de cuentas y mi consulta es la siguiente;

dentro del proceso se hizo inventario fisico de devolutivos y se evidenciaron valores de mas comparando el fisico con el saldo en el sistema de la entidad, este ajuste o incremento del activo de la ESE y se realiza el ajuste propiedad planta y equipo contra el patrimonio impacto por la transicion al nuevo marco de regulacion cta 3145? o lo hago con otra cuenta.

la segunda, dentro del mismo proceso de saneamiento se evidenciaron algunas facturas anuladas en periodos anteriores, osea se incremento la utilidad de esos periodos por lo tanto el patrimonio se incremento, si hago el ajuste de la cuenta cartera en este caso es contra la cuenta del patrimonio impactos por transicion al nuevo marco cta 3145? por ser procesos de periodos anteriores o se afecta el resultado operacional del periodo fiscal actual..."

Adicionalmente, mediante llamada telefónica del 29 de enero de 2024 el doctor Alexander Perdomo indica que en la segunda pregunta se refiere a que cuando salió lo de la factura electrónica, muchas veces las EPS´s devolvían las facturas porque iban con errores. El personal del hospital en ese tiempo hacía una nota crédito y no se la pasaban a contabilidad, esto hizo que muchas facturas o muchas cuentas por cobrar a nombre de las EPS´s quedaran duplicadas en el 2022, y su registro era un débito a la cartera y un crédito al ingreso.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante Resolución 212 de 2021, establece:

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

(…)

4.1. Características fundamentales

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

(…)

4.1.1. Relevancia

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

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

(…)

4.1.2. Representación fiel

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

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1.1. Activos

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

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

(…)

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, disponen:

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

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

4.1. Políticas contables

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

(…)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo." (Subrayado fuera de texto)

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

"3.2.4. 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.

(…)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera

alguna causal relacionada con su extinción;
d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(…)

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

CONCLUSIONES

Pregunta 1. Inventario físico de devolutivos.

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En este sentido, la CGN no es competente para pronunciarse sobre el reconocimiento y manejo de los bienes devolutivos, por cuanto dichos bienes no han sido objeto de regulación contable.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para que la información financiera de propósito general sea útil necesariamente debe cumplir con las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

Con base en lo anterior, cuando la empresa adquiere bienes determinará si estos cumplen con la definición de activo, teniendo en cuenta la característica fundamental de Relevancia en lo relacionado con la materialidad definida por la empresa para su reconocimiento como activo. Seguidamente, determinará la clasificación o tipo de activo, es decir, si son bienes de propiedades, planta y equipo, inventarios, etc., según el propósito para el cual la empresa adquiere dichos bienes.

Por lo anterior, si realizado el inventario físico se encontraron bienes que fueron retirados pero que cumplen con la definición de activo y la materialidad determinada por la empresa para ser reconocidos en la información financiera como tales, la empresa deberá hacer el reconocimiento de estos activos en la subcuenta, cuenta y grupo correspondiente de la clase 1-ACTIVOS, y corregir el error teniendo en cuenta lo siguiente:

i) Si es un error de periodos anteriores, se registrará un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Lo anterior, de acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, que indica que los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Con el fin de efectuar la corrección del error, esta Norma menciona que se deben corregir los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la empresa deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá reexpresar retroactivamente la información comparativa afectada por el error, así como presentar sus efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo. Si, por el contrario, el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

ii) Si es un error del periodo contable actual, se registrará un crédito en la subcuenta que corresponda del ingreso.

Por su parte, si realizado el inventario físico existen casos en los cuales los valores de estos bienes no superan la materialidad definida por la empresa para su reconocimiento como activo, estos no deben ser reconocidos en la información financiera como tal. Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que deba llevar la entidad, para lo cual podrá registrar estos bienes en cuentas de orden de control.

Pregunta 2. Facturas anuladas de períodos anteriores

De conformidad con el proceso de depuración contable permanente y sostenible, la entidad identificará las partidas que no reflejen la realidad económica y procederá a darlas de baja de la información financiera. En el caso mencionado en la consulta, la entidad identificó cuentas por cobrar que habían sido registradas doblemente en la contabilidad, por lo que corresponde a un error en el proceso de reconocimiento; lo cual, deberá analizarse a la luz del numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, el cual establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y

demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En consecuencia, dado que se encontró en la información financiera hechos económicos y valores que constituyen un error contable de periodos anteriores, corresponde a la ESE adelantar las acciones para efectuar la baja en cuentas de dichas partidas de los libros de contabilidad afectando el patrimonio de la empresa en la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La Empresa deberá determinar la incidencia del error identificado ya que, para efectos de presentación, si es catalogado como material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros. Lo anterior, de acuerdo con el numeral 4.3 Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por último, es de indicar que las diferentes normas expedidas por la CGN respecto del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las podrá consultar en la página www.contaduria.gov.co → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

***

CONCEPTO No. 20241100014291 DEL 03-05-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Inversiones de administración de liquidez
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del aporte en experiencia para la adquisición de acciones de una empresa societaria de carácter privado

Doctor
MARCO ANTONIO SÁNCHEZ CELEMÍN
Contador
E.S.P. Empresa Generadora del Tolima S.A.
Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20241400015302 del 15 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Por el año gravable 2023 la empresa Egetsa S.A. E.S.P. invirtió en una empresa de carácter privado el valor de cien millones de pesos ($100.000.000,00), las cuales están representadas en 40.000 acciones a $2.500 cada acción.

El aporte que efectúa la empresa fue en especie representado en la experiencia con la que cuenta la empresa. Como podemos apreciar la empresa no realizó ningún aporte en efectivo, sino, que este valor fue en especie, razón por la cual es de gran importancia para nosotros tener claridad en el registro contable que debemos efectuar".

CONSIDERACIONES

El Decreto 410 de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio, establece:

"LIBRO SEGUNDO.

DE LAS SOCIEDADES COMERCIALES

TÍTULO I.

DEL CONTRATO DE SOCIEDAD

CAPÍTULO I.

DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 98. CONTRATO DE SOCIEDAD - CONCEPTO - PERSONA JURÍDICA DISTINTA. Por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.

(…)

CAPÍTULO III.

SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES

(…)

ARTÍCULO 344. CAPITAL SOCIAL DE LA SOCIEDAD EN COMANDITA POR ACCIONES. El capital de la sociedad en comandita por acciones estará representado en títulos de igual valor. Mientras las acciones no hayan sido íntegramente pagadas serán necesariamente nominativas.

El aporte de industria de los socios gestores no formará parte del capital social. Tales socios podrán suscribir acciones de capital sin perder la calidad de colectivos.

(…)

ARTÍCULO 352. APLICACIÓN DE NORMAS EN LO NO PREVISTO CON RESPECTO A LOS SOCIOS GESTORES Y COMANDITARIOS. En lo no previsto en este Título se aplicarán, respecto de los socios gestores, las normas de la sociedad colectiva, y respecto de los comanditarios, las de las anónimas.

(…)

CAPÍTULO II.

LAS ACCIONES EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA

SECCIÓN I.

EMISIÓN DE ACCIONES

(…)

ARTÍCULO 380. ACCIONES DE GOCE O INDUSTRIA EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA-DERECHOS DE LOS ACCIONISTAS. Podrán crearse acciones de goce o industria para compensar las aportaciones de servicios, trabajo, conocimientos tecnológicos, secretos industriales o comerciales, asistencia técnica y, en general, toda obligación de hacer a cargo del aportante. Los títulos de estas acciones permanecerán depositados en la caja social para ser entregados al aportante, en la medida en que cumpla su obligación y, mientras tanto, no serán negociables

Los titulares de las acciones de goce o de industria tendrán los siguientes derechos:

1) Asistir con voz a las reuniones de la asamblea;

2) Participar en las utilidades que se decreten, y

3) Al liquidarse la sociedad, participar de las reservas acumuladas y valorizaciones producidas durante el tiempo en que fue accionista, en la forma y condiciones estipuladas" (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1258 DE 2008, por medio de la cual se crea la sociedad por acciones simplificada, estipula:

"CAPITULO III.

REGLAS ESPECIALES SOBRE EL CAPITAL Y LAS ACCIONES.

ARTÍCULO 9o. SUSCRIPCIÓN Y PAGO DEL CAPITAL. La suscripción y pago del capital podrá hacerse en condiciones, proporciones y plazos distintos de los previstos en las normas contempladas en el Código de Comercio para las sociedades anónimas. Sin embargo, en ningún caso, el plazo para el pago de las acciones excederá de dos (2) años.

En los estatutos de las sociedades por acciones simplificadas podrán establecerse porcentajes o montos mínimos o máximos del capital social que podrán ser controlados por uno o más accionistas, en forma directa o indirecta. En caso de establecerse estas reglas de capital variable, los estatutos podrán contener disposiciones que regulen los efectos derivados del incumplimiento de dichos límites.

ARTÍCULO 10. CLASES DE ACCIONES. Podrán crearse diversas clases y series de acciones, incluidas las siguientes, según los términos y condiciones previstos en las normas legales respectivas: (i) acciones privilegiadas; (ii) acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto; (iii) acciones con dividendo fijo anual y (iv) acciones de pago.

Al dorso de los títulos de acciones, constarán los derechos inherentes a ellas.

PARÁGRAFO. En el caso en que las acciones de pago sean utilizadas frente a obligaciones laborales, se deberán cumplir los estrictos y precisos límites previstos en el Código Sustantivo del Trabajo para el pago en especie" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

"6.1.1. Activos

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

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

(…)

56. Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones (…)

(…)

59. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la empresa pueden satisfacer la definición de activo.

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

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

(…)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

76. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. (…)" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, disponen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

(…)

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor razonable de la inversión. El modelo de negocio hace referencia a la política de gestión de la tesorería de la empresa y se determinará a partir de si se espera que los flujos de efectivo procedan de la venta de las inversiones, de la obtención de los flujos de efectivo contractuales por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses, o de ambas. El modelo de negocio de la empresa no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. Por consiguiente, la clasificación de las inversiones se determinará a partir de un nivel de agregación mayor. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor razonable con cambios en el resultado, costo amortizado, valor razonable con cambios en el otro resultado integral o costo" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, la E.S.P. Empresa Generadora del Tolima S.A. (EGETSA) deberá evaluar si los aportes convenidos en el documento legal soporte de la transacción se adecúan a lo establecido en el Código de Comercio y demás legislación aplicable al tipo de sociedad por acciones constituida.

Posteriormente, la empresa evaluará si los aportes en experiencia a cambio de acciones cumplen con los requerimientos contenidos en el Marco Conceptual del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público para su reconocimiento como activo, esto es: i) que exista control sobre las acciones recibidas, ii) que las acciones tengan la capacidad de generar beneficios económicos futuros y iii) que provengan de sucesos pasados; además, que cuenten con una medición fiable. Adicionalmente, para el reconocimiento de las inversiones, la empresa deberá tener en cuenta los criterios contenidos en la Norma de inversiones de administración de liquidez del referido Marco Normativo.

Por consiguiente, si se determina que el aporte convenido es un activo y se han cumplido las obligaciones de transferencia de servicios, trabajo, conocimientos tecnológicos, asistencia técnica, secretos industriales o comerciales por parte de EGETSA y que se pueden ejercer los derechos asociados a las acciones, la empresa reconocerá la inversión registrando un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

No obstante, si se determina que el aporte convenido no es un activo o en el caso que EGETSA no cumpla con las condiciones estipuladas para obtener la titularidad de las acciones de industria, no podrá reconocer contablemente como una inversión el hecho económico objeto de consulta.

***

CONCEPTO No. 20241100015741 DEL 09-05-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Medición inicial y posterior de propiedades, planta y equipo con costo de adquisición cero. Reconocimiento contable de repuestos de propiedades, planta y equipo

Doctora
ASTRID TERESA RUSSI GUARÍN
Profesional Especializado Contador
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Norte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010017082 del 1 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. ¿Cómo se actualiza el valor, para aquellos elementos que tiene como costo de adquisición $0 o $1?

2. De acuerdo a la Resolución 418 del 6 de diciembre de 2023, cuya aplicación se da a partir del 1 de enero de 2024. Se tiene las siguientes inquietudes frente a su implementación así:

a. ¿Como se ingresa un repuesto a un activo que no se encuentra registrado en el sistema de información por componentes?

b. ¿Como sería el registro contable de esa adición, sería como un mayor valor del activo?

c. ¿O no se registra como un valor del activo sino se causa directamente al gasto, en razón a que en la Resolución no determina rangos de valor para el ingreso?"

Respecto al requerimiento la consultante hace referencia a los activos clasificados como propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

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

(…)

4.1. Características fundamentales

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

(…)

4.1.1. Relevancia

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

(…)

3. También se reconocerán como inventarios los materiales que se incluirán como parte del costo de otros activos, de acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo; Propiedades de inversión; o Activos intangibles. Adicionalmente, se reconocerán como inventarios los repuestos que no serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo.

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(…)

10.2. Medición inicial

(…)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(…)

10.3. Medición posterior

(…)

25. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden corresponder a piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(…)

10.4. Baja en cuentas

(…)

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.

(…)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(…)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(…)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

(…)

2.2.2. Medición

(…)

17. Las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso" (subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 418 y 442 de 2023, indica que la cuenta 1642-REPUESTOS "Representa el valor de los repuestos que son componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo, se utilizan durante más de 12 meses y se capitalizan en el respectivo elemento, previa baja del componente sustituido".

De acuerdo con la dinámica de dicha cuenta, esta se debita con el costo de los repuestos adquiridos, y se acredita, entre otros conceptos, con el valor de los repuestos incorporados en la correspondiente propiedad, planta y equipo.

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. ¿Cómo se actualiza el valor para aquellos elementos que tiene como costo de adquisición $0 o $1?

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, cuando se adquiera un activo perteneciente a esta clasificación sin cargo alguno, la empresa debe medir dicho activo de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, es decir, por su valor razonable o en ausencia de este por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones se medirá por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. Posteriormente, la empresa medirá dicho activo atendiendo al numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo.

PREGUNTA 2 a, b y c. a) ¿Cómo se ingresa un repuesto a un activo que no se encuentra registrado en el sistema de información por componentes? b) ¿Cómo sería el registro contable de esa adición, sería como un mayor valor del activo? c) ¿O (…) se causa directamente al gasto en razón a que en la Resolución no determina rangos de valor para el ingreso?

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, se reconocen en esta clasificación los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta

y equipo, cuando se trate de una pieza significativa. En ese caso la empresa registrará dicha pieza en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1642-REPUESTOS.

Posteriormente, la empresa reclasificará este activo cuando sea necesaria la sustitución del componente, previa baja en cuentas de la parte sustituida, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1642-REPUESTOS.

Es importante resaltar que es responsabilidad de la empresa definir, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que se consideren materiales y, por consiguiente, se consideren significativas.

Ahora bien, si la entidad determina que los repuestos no son componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo, deberá registrarlo como inventario de materiales en la subcuenta 151409-Repuestos de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

***

CONCEPTO No. 20241100017551 DEL 24-05-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes devueltos por el comodatario al comodante de conformidad con el contrato de comodato Baja en cuentas de activos

2	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes devueltos por el comodatario al comodante de conformidad con el contrato de comodato

Doctora
MARTHA LUCÍA CARO GÓMEZ
Profesional Especializado (E)
Corporación Autónoma Regional de Chivor
Garagoa, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010019262 del 08 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Con el fin de reflejar correctamente las transacciones económicas de la corporación, solicitamos de manera atenta concepto sobre ¿Cuál es el procedimiento para el registro de los bienes devueltos dentro de un contrato interadministrativo de comodato?, bajo las siguientes consideraciones:

El 13 de julio de 2010 se celebró contrato interadministrativo de comodato suscrito entre las empresas públicas de Garagoa S.A E.S.P. y la Corporación Autónoma Regional de Chivor-CORPOCHIVOR, el cual tenía como objeto ´ENTREGAR A TITULO DE COMODATO POR PARTE DE CORPOCHIVOR A LAS EMPRESAS PUBLICAS DE GARAGOA S.A E.SP. UNA LINEA DE EQUIPOS, DESTINADOS A LA OPTIMIZACION DE LOS PROCESOS DE

SEPARACIÓN REALIZADOS EN LA PLANTA REGIONAL DE RESIDUOS SOLIDOS DE GARAGOA´

Dentro de las obligaciones del comodatario se estableció: Efectuar el adecuado mantenimiento diario, semanal, mensual y semestral de los equipos en mención acorde con los manuales de los mismos para cuyo efecto deberá disponer de personal idóneo para ello ya sea directamente o contratado, e igualmente deberá disponer de los recursos necesarios para tal fin.

Según informes técnicos de la EPGA, los equipos entregados en comodato no se encuentran funcionales, la mayoría de ellos porque sus condiciones constructivas presentan fallas que inciden directamente en su funcionamiento, así como equipos inoperativos, por lo cual en mesas técnicas conjuntas entre las dos entidades la EPGA solicita la terminación del comodato.

Corpochivor, solicita información a Empresas Públicas de Garagoa S.A E.S.P. sobre el registro de los bienes entregados en calidad de comodato y su tratamiento contable durante el plazo de ejecución, quienes indican que dichos bienes no se encuentran registrados en su información financiera.

En Corpochivor se evidencia el registro de los bienes entregados en comodato en cuentas de orden, razón por la cual estos bienes en nuestra entidad no se depreciaron ni se les calculó deterioro alguno.

Con el fin de realizar un correcto ingreso a los activos de la entidad de los elementos devueltos a la terminación del comodato, se solicita concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Si la entidad que tenía el control y beneficios de los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., ¿El registro de los bienes como activos a quien correspondía?

2. Dentro de las políticas contables de Corpochivor se establece que "Posterior a su reconocimiento inicial las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado" Teniendo en cuenta que la depreciación de los bienes es CERO y el deterioro CERO. Para registrar los bienes que se devuelvan al finalizar el comodato en los activos, ¿Corpochivor podría registrar los bienes hoy por el costo de adquisición?"

3. ¿Es posible que al no existir indicios de operatividad, beneficios económicos o potencial de servicio sobre los elementos recibidos, Corpochivor retire dichos elementos de sus cuentas de orden, generando una baja de activos que no involucre una afectación financiera dentro de propiedad planta y equipo?”.

CONSIDERACIONES

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

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

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

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

(…)

4.1. Características fundamentales

(…)

4.1.1. Relevancia

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

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

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

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

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

(…)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad" (Subrayado fuera del texto).

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

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(…)

10.2. Medición inicial

(…)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

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

(…)

10.4. Baja en cuentas

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

(…)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

(…)

1.3. Transferencias

(…)

1.3.2. Medición

(…)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso" (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, señala:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

PREGUNTA 1. Si la entidad que tenía el control y beneficios de los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P. ¿El registro de los bienes como activos a quien correspondía?

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite que una entidad (el comodante) entregue un bien mueble o inmueble a otra entidad (el comodatario) para que haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la obligación de restituir el bien después de terminar su uso en el tiempo acordado.

Ahora bien, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, les corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado en comodato y por lo tanto, quien deberá reconocerlo en su información financiera.

De esta manera, si Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., es quien ejerció control y obtuvo los beneficios económicos de los bienes entregados en comodato, es esta entidad quien debió reconocerlos en su situación financiera, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Ahora bien, la Corporación Autónoma Regional de Chivor, al perder el control del activo debió dar de baja el bien en sus estados financieros. Adicionalmente, para efectos de control, le correspondía registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

PREGUNTA 2. Dentro de las políticas contables de Corpochivor se establece que "Posterior a su reconocimiento inicial las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado" Teniendo en cuenta que la depreciación de los bienes es CERO y el deterioro CERO. Para registrar los bienes que se devuelvan al finalizar el comodato en los activos, ¿Corpochivor podría registrar los bienes hoy por el costo de adquisición?"

Bajo el entendido de que quien tenía el control sobre los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., una vez finalizado el tiempo establecido en el contrato de comodato y se generé la devolución de los bienes, le corresponde a la Corporación Autónoma Regional de Chivor aplicar lo señalado en el párrafo 23 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, reconociendo los activos por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por su costo de reposición, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 442829- Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, deberá cancelar las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

PREGUNTA 3. ¿Es posible que al no existir indicios de operatividad, beneficios económicos o potencial de servicio sobre los elementos recibidos, Corpochivor retire dichos elementos de sus cuentas de orden, generando una baja de activos que no involucre una afectación financiera dentro de propiedad planta y equipo?".

El Marco Conceptual establece que la información financiera de propósito general es útil cuando presenta hechos relevantes, es decir, es información material y de valor predictivo y/o de valor confirmatorio, que es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. Por lo tanto, la relevancia es un aspecto especifico que establece cada entidad en cuanto a la naturaleza y magnitud de cada partida que afecta la información financiera de propósito general.

Así las cosas, una entidad reconocerá un activo cuando este cumpla con la definición de activo establecida en el Marco Conceptual y atienda a la política de relevancia definida por la entidad para el reconocimiento de un activo.

En este sentido, si en el momento de la devolución de los bienes entregados en comodato, la entidad comodante evalúa que los bienes recibidos no cumplen con la definición de activo, por cuanto no espera a futuro obtener un potencial de servicio o beneficios económicos por su uso o enajenación, cancelará las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

***

CONCEPTO No. 20241100017681 DEL 27-05-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Activos intangibles
	SUBTEMA	Clasificación de licencias de uso de software como activo. Materialidad para el registro de licencias de uso de software como activo o como gasto. Reconocimiento de plataformas de nube como activo intangible y su medición posterior.

Doctor
JUAN QUESADA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20241100021532 del 19 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. Conforme a lo estipulado en las NIIF, las entidades del sector público que no cotizan en el mercado de valores y no captan ni administran ahorro del público, se puede interpretar que las licencias de uso de software pueden ser clasificadas como activo?

2. El registro de una licencia depende de la importancia económica que tenga la licencia adquirida? Es decir, si supera la materialidad establecida en la política contable de cada entidad pública, debería ser registrada como activo? independientemente si esa licencia de uso está limitada a una duración limitada en el tiempo como 1 año, dos años, periodo de tiempo que debe estar definido en el contrato que concede el uso de la licencia a la Entidad Pública. Esto en el entendido, que si se adquiere una licencia de uso de un software por un año y la cuantía pagada por ese concepto resulta menor a la cuantía de la materialidad definida en la política contable de la Entidad pública, no se justificaría clasificarla como activo y en tal circunstancia se puede tratar y registrar como un gasto.

3. Para el uso de plataformas de nube, enmarcadas en el modelo de Software como Servicio (SaaS - Software as A Service), como por ejemplo Amazon AWS, Google Cloud o Microsoft Azure, las cuales no tienen una tarifa fija mensual, si no que corresponden al

nivel de demanda que se haga de los ítems que tienen costo unitario dentro de la plataforma, y que en todas ellas el pago se hace antes de iniciar el uso del servicio y se va descontando en la medida que se realice el consumo de lo contratado (monto agotable), se debe registrar como activo intangible y en la medida que se vaya efectuando su uso ir aplicando la amortización respectiva?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

"4.1. Características fundamentales

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

(…)

4.1.1. Relevancia

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

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

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

(…)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(…)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

79. Cuando no existe probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos futuros, la empresa reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la empresa no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera

obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

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

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

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

(…)

12.3. Medición posterior

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

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

(…)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al activo. Esta se determinará en

función del tiempo durante el cual la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a las preguntas planteadas, respecto a la alusión realizada a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), me permito manifestar que estas no deben ser aplicadas por las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público ya que corresponden a una normativa expedida por un regulador internacional. En este sentido, las empresas públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) deben aplicar la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación (CGN).

En consonancia con lo anterior, la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública tomando como referencia los estándares internacionales de información financiera y, como parte de este proceso, expidió la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Por lo tanto, es preciso señalar que este marco normativo no corresponde a las NIIF propiamente dichas, sino que corresponde a un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Ahora bien, se procede a dar respuesta a cada una de sus inquietudes de la siguiente manera:

1. Clasificación de licencias de uso de software como activo.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se reconocen

como activos los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Entre los elementos para la definición de activo se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la empresa para: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las empresas deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Cada uno de estos aspectos, desarrollados en el Marco Conceptual, constituyen un indicio de la existencia del control sobre el recurso que, si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar esa decisión. Por lo tanto, desde el punto de vista contable, si las licencias de uso de software existen y la empresa define que tiene el control de estas, por cuanto obtiene los beneficios económicos futuros y asume los riesgos sustanciales inherentes, la empresa deberá clasificarlas y reconocerlas como parte de los activos en sus estados financieros; adicionalmente, estas licencias deberán cumplir con la materialidad definida por la empresa y con la definición de activo intangible.

2. Materialidad para el registro de licencias de uso de software como activo o como gasto.

De acuerdo con lo indicado por el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la materialidad es parte de la característica fundamental de relevancia de la información financiera y corresponde a un aspecto específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas que son incluidas en la información y que de su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman. Por lo tanto, la empresa definirá la materialidad necesaria para que su información financiera refleje de manera adecuada todos los hechos económicos y partidas contables que puedan influir en la toma de decisiones de sus usuarios.

Adicionalmente, para el caso de los activos su reconocimiento depende de los elementos descritos en la respuesta a la pregunta 1. de este concepto, así como del hecho de que estos bienes tengan una medición fiable. No obstante, cuando la empresa evidencie que no existe probabilidad de que estos bienes generen beneficios económicos futuros, deberá

reconocer los valores desembolsados como parte de los gastos en el estado de resultados del periodo.

De otra parte, la Norma de activos intangibles indica que se clasifican en esta categoría los activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, las cuales son características que cumplen las licencias de uso de software. No obstante, los activos intangibles también corresponden a los bienes de los cuales la empresa espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables, no espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y prevé usarlos durante más de 12 meses.

Por lo anterior, las licencias de uso de software adquiridas para un uso superior a los 12 meses serán susceptibles de ser reconocidas como parte de los activos intangibles de la empresa; mientras que, aquellas licencias adquiridas para un uso de hasta 12 meses no se podrán reconocer como parte de los activos, sino que se deberán reconocer como parte de los gastos del periodo.

3. Reconocimiento de plataformas de nube como activo intangible y su medición posterior.

Cuando las plataformas de nube cumplan con los criterios definidos por el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público para el reconocimiento de activos, con la materialidad definida para el reconocimiento de estos elementos, así como la definición de activos intangibles, la empresa deberá incorporarlas en su información financiera y aplicar la medición posterior señalada por la Norma de activos intangibles.

Por lo cual, para la amortización de estos activos la empresa podrá definir la vida útil en función del tiempo durante el cual obtenga beneficios económicos, del número de unidades de producción o similares que obtendrá del bien, o por el menor periodo entre el tiempo en que obtendrá beneficios económicos y el plazo establecido conforme a los términos contractuales pactados. Por lo tanto, es viable que la vida útil se defina a partir de los ítems de consumo que han sido pactados con el proveedor de la plataforma u otra unidad de medida definida para el consumo contratado por el tiempo que dure la contratación efectuada.

***

CONCEPTO No. 20241100017691 DEL 27-05-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Corrección de error derivado del cálculo impreciso de la depreciación en aplicativo contable

2	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Corrección de error derivado del cálculo impreciso de la depreciación en aplicativo contable

Señora
YENNY MILENA BAEZ
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20241100022662 del 24 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(…) hay alguna ley que me obligue a tener un aplicativo que deprecie activos de forma diaria pues tengo uno que realiza la depreciación de forma mensual y cuando realizo el cierre el me genera el valor de la alícuota mensual, el caso es que compro un activo en diciembre 20 de año 2023 y este hace el cálculo por 30 días es decir del 20 de diciembre al 20 de enero de 2024 y queda la depreciación en enero de 2024 con la alícuota mensual de 30 días es decir la parametrización y el cálculo sistemático estaría errado? estaría incumpliendo alguna norma o ley que me diga que se debe hacer por los días?"

CONSIDERACIONES

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

"4.1. Características fundamentales

(…)

4.1.2. Representación fiel

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

(…)

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos" (subrayados fuera de texto).

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

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

(…)

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

(…)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (…).

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

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este (…)".

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"4.1. Características fundamentales

(…)

4.1.2. Representación fiel

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

(…)

25. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos" (subrayados fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

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

(…)

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

(…)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (…).

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

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. (…)".

Por último, la Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

"4.4. Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

Tratándose de comprobantes y libros de contabilidad, está prohibido alterar el orden cronológico en que se presentan los hechos económicos. En los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas; en este caso, los asientos contables que se realicen en los libros auxiliares deben reflejar los movimientos correspondientes producto del ajuste efectuado" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

Para este caso en particular, en que el aplicativo contable deprecia los activos de forma mensual, pero se adquiere un activo el 20 de diciembre de 2023 lo cual implica que el periodo de depreciación es inferior a un mes, se está incurriendo en un error al no representar fielmente la realidad económica de la entidad o la empresa.

Así pues, la entidad de gobierno o empresa deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del marco normativo que le aplique, según el cual, los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad o la empresa como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Cuando los errores son descubiertos en el mismo periodo en que se cometen se deben corregir antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. Ahora bien, si dichos errores corresponden a periodos anteriores deben ser corregidos en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

Así mismo, como lo indica la Norma de proceso contable y sistema documental contable, en los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas.

Así pues, la entidad o empresa corregirá el error relacionado con la sobreestimación de la depreciación para el periodo afectado dependiendo del momento en que haya descubierto el error así:

- Si el error fue descubierto en el mismo periodo en que se cometió, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, en un nuevo comprobante, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTO, en donde se haya registrado el mayor valor de la depreciación.

- Si el error corresponde a un periodo anterior, en un nuevo comprobante, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO en donde se haya registrado el mayor valor de la depreciación y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el caso de entidades de gobierno, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el caso de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Por lo anterior, cuando la entidad o empresa ajusta el error de la depreciación del periodo afectado, es decir, en el mes en cual se adquiere el bien, a partir del siguiente mes no se

presentará este tipo de problema si su aplicativo contable deprecia mensualmente los bienes.

***

CONCEPTO No. 20241100018991 DEL 30-05-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de actividades ordinarias Ayudas gubernamentales y subvenciones Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Tratamiento contable de convenios interadministrativos suscritos por la E.S.E.

Doctor
DIEGO FABIAN ESPITIA GÓMEZ
Profesional Especializado
Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20240010021492 del 18 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La Subred Centro Oriente ESE con NIT 900.959.051-7 y CODIGO CGN 923272743, suscribe convenios interadministrativos con diferentes entidades de gobierno y entidades públicas de orden nacional y/o distrital, cuyo objeto en estos convenios están definidos en actividades por cumplir que afectan la misión institucional, ósea, la prestación de servicios de salud.

En la facturación que realiza la Subred para radicar a estas entidades con el cobro y/o desembolso de estos convenios descritos anteriormente, el tratamiento contable que se realiza para algunos convenios es debitar la cuenta 1319 PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditar la cuenta 2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Una vez se certifiquen cumplimiento de actividades se amortiza en la contabilidad cuenta del pasivo 2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se registra en la cuenta 4312 SERVICIOS DE SALUD que corresponda, para los otros convenios se realiza la causación debitando la cuenta 1324 SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la cuenta 299003 INGRESO DIFERIDO POR SUBVENCIONES CONDICIONADAS. Una vez se certifiquen cumplimiento

de actividades se amortiza en la contabilidad cuenta del pasivo 299003 INGRESO DIFERIDO POR SUBVENCIONES CONDICIONADAS y se registra en la cuenta 4430 SUBVENCIONES que corresponda.

Para su claridad, no se da el mismo tratamiento contable a todos los convenios que están definidas actividades que inciden en la prestación de servicios de salud, y es porque la entidad reciproca que corresponda, no está de acuerdo a nuestros registros contables o toca registrar así para no presentar diferencias en los informes de OPERACIONES RECIPROCAS.

Por lo anterior Dra. Roció, se requiere de un concepto emitido por la CGN, donde nos defina claramente, el tratamiento contable que se debe aplicar en la Subred para el registro de los convenios que se suscriban con entidades de gobierno y entidades públicas de orden nacional y/o distrital, y cuyo objeto se establezcan actividades por ejecutar que inciden en la prestación de servicios de salud".

CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado, en la sentencia del 14 de junio de 2019, radicada con el número 25000-23-37-000-2010-02552-01(AP), C.P. Marta Nubia Velásquez Rico, señaló:

"La Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación se ha referido a los 'convenios interadministrativos' a los cuales alude el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, calificándolos de 'puros' y entendiendo que estos, además de perseguir la finalidad de cooperación antes indicada, no implican intereses contrapuestos ni tampoco se circunscriben a un 'intercambio patrimonial'. Sin perjuicio de lo anterior, en otra oportunidad, la misma Sala había indicado que, si bien en dichos convenios no se daba un 'verdadero intercambio de bienes o servicios (contrato conmutativo)', ello no impedía que se conviniera una remuneración a cargo de alguna(s) entidad(es).

Lo expuesto evidencia que, en general, las interpretaciones en torno a los 'convenios interadministrativos' previstos en el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, en el propósito de encasillarlos dentro de una categoría normativa delimitada en su estructura, elementos y régimen jurídico, han sido dubitativas al vincular o no las obligaciones propias de dichos convenios con las de los contratos estatales sometidos al EGCAP, las cuales tienen por objeto prestaciones patrimoniales.

Que una obligación tenga por objeto prestaciones patrimoniales significa que estas, objetivamente consideradas, tienen un valor económico, característica que por naturaleza se predica respecto de las prestaciones 'de dar', aunque no es exclusiva de ellas, así por ejemplo, dicho valor puede deducirse en las que son 'de hacer', no solo en los casos en los que respecto de estas se acuerda una remuneración a cambio sino también cuando en el contrato existe una mutua 'compensación' implícita".

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

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

(…)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la empresa tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la empresa debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(…)

6.1.4. Ingresos

69. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios al patrimonio.

70. La mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor de activos y pasivos que, de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

6.1.5. Costos

71. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

72. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado

de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(…)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

12. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(…)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(…)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

4. Las subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la empresa receptora del activo transferido evalúa que la subvención le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la empresa obtenga el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva, total o parcialmente, al transferidor, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa receptora de la subvención, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

8. Si la empresa evalúa que la subvención no le impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la empresa obtenga el control del activo no monetario.

9. Las subvenciones en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la empresa tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 058 de 2020, establece:

"A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los convenios corresponden a actos jurídicos generadores de obligaciones donde se persigue una finalidad de cooperación, aunque puede existir contraprestación por su ejecución. Las entidades públicas realizan convenios interadministrativos atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos.

Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan los recursos, esto es, como contraprestación directa por la prestación de servicios, como subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho.

De acuerdo con lo establecido en las normas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las empresas reconocen como ingresos de actividades ordinarias aquellos recursos recibidos de terceros en contraprestación por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos. Por su parte, las empresas reconocen como subvenciones los activos que reciba de terceros sin entregar nada a cambio, es decir, son recursos que no corresponden a una contraprestación por actividades realizadas por la empresa, o en caso de que la empresa entregue algo a cambio, su valor razonable es significativamente menor al del activo recibido.

En consecuencia, es la E.S.E. la entidad que deberá determinar el registro contable para el reconocimiento de los convenios interadministrativos que ha suscrito, partiendo de las condiciones del convenio y la voluntad de las partes. Por lo tanto, los registros contables corresponderán a alguna de las siguientes situaciones:

1. Tratamiento contable de convenios donde se pacte una contraprestación por la prestación de servicios de salud.

Si como resultado del análisis que realice la ESE al acto jurídico, se identifica que se pactó que la E.S.E. recibe recursos como contraprestación por la prestación de servicios de salud, deberá reconocer estos hechos económicos en su contabilidad dando aplicación a lo definido en el numeral 1. Ingresos por la prestación de servicios de salud del Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual se anexa a este documento.

2. Tratamiento contable de convenios donde la E.S.E. recibe activos por subvención.

Si del análisis que realice la empresa al acto jurídico se identifica que en dicho acto se reciben activos monetarios o no monetarios que no representan una contraprestación y, si existe, esta es por un valor significativamente menor al valor de mercado del activo transferido. Para lo cual, la empresa reconocerá el hecho económico atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

Las subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones. Las estipulaciones son aquellas que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

2.1. Tratamiento contable de subvenciones condicionadas.

Las subvenciones condicionadas son aquellas que tienen estipulaciones que especifican obligaciones de desempeño, en cuanto al uso o consumo del beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto, y en las que la entidad que entrega el activo:

a) tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, total o parcial del activo, cuando no se cumpla con la obligación de desempeño; y

b) tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

- Recepción de los recursos previo al cumplimiento de condiciones

Cuando la empresa reciba los recursos, previo a la realización de las actividades pactadas, los registrará debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase contable 1-ACTIVOS y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

- Cumplimiento de condiciones por la ejecución de actividades.

La empresa reconocerá en la medida en que realice las actividades el cumplimiento de las condiciones pactadas en los convenios interadministrativos que corresponden a subvenciones condicionadas, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2.2. Tratamiento contable de subvenciones no condicionadas.

Para efectos de este numeral, se entiende por subvenciones no condicionadas aquellas que a) no están sometidas a estipulaciones, b) están sometidas a estipulaciones que son restricciones o c) están sometidas a condiciones que requieren la devolución del activo transferido, pero la entidad que entrega no tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

Las subvenciones no estarán sometidas a estipulaciones cuando se transfiere el activo sin imponer una obligación de desempeño a la empresa receptora. Las subvenciones con restricciones son aquellas en las que se requiere que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular, pero no se establece la devolución a la entidad que transfirió el activo en caso de que estos no se usen o consuman como se especificó. También son subvenciones no condicionadas aquellas que están sometidas a estipulaciones que requieren la devolución total o parcial del activo transferido, si no se cumple la obligación de desempeño, pero la entidad que entrega no tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de tal obligación.

Por lo tanto, la empresa registrará la recepción de los recursos provenientes de convenios interadministrativos, que correspondan a subvenciones no condicionadas, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase contable 1-ACTIVOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En todos los posibles tratamientos contables que puedan darse a los convenios interadministrativos se recomienda que haya un adecuado flujo de información hacia el área contable y financiera desde las áreas fuente de la información, principalmente las áreas encargadas de la asesoría jurídica, la contratación y la ejecución del convenio; así como entre la partes que celebran los convenios interadministrativos, para que los activos, pasivos, ingresos, gastos o costos sean debida y oportunamente reconocidos y para que

haya una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas en aquellas operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

***

CONCEPTO No. 20241100020721 DEL 13-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los ingresos y gastos generados por los hechos económicos que se desprenden de los contratos suscritos por la empresa.

Doctor
WISTON IVÁN GÓMEZ JIMÉNEZ
Subgerente Financiero y Comercial
Terminales de Transporte de Medellín S.A.
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20240010024182 del 02 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La Empresa Terminales de Transporte de Medellín S.A. tiene por objeto social proporcionar soluciones de movilidad, que contribuyan al desarrollo del transporte en los espacios públicos, entre otras mediante las siguientes actividades:

(…)

Para el desarrollo de su objeto social, la empresa Terminales de Transporte de Medellín S.A., puede celebrar todo tipo de contratos, asociarse o formar consorcio con otra persona natural o jurídicas, nacionales o extranjeras, prestadoras de transporte público o que tengan por objeto actividades similares, complementarias o conexas a los del objeto de la sociedad, con el fin de lograr la universalidad, calidad y eficacia en la prestación del transporte público.

Con el igual propósito podrá realizar alianzas estratégicas, asociaciones a riesgo compartido y suscribir cualquier tipo de convenio o contrato de colaboración empresarial, que le permita el cumplimiento de su objetivo; participar en actividades para el fomento de la innovación, investigación científica y el desarrollo tecnológico, en los campos relacionados con el transporte público, que constituyen su objeto y suscribir convenios

para ofrecer o recibir cooperación técnica, de conformidad con la norma vigente sobre la materia y en general, todas aquellas actividades que se encuentren dentro de su objeto social o sean necesarias para el cumplimiento de sus fines.

Es así como, en cumplimiento de su objeto social suscribió los siguientes actos administrativos:

A. CONTRATO INTERADMINISTRATIVO No.CTO-1378-CD-CI-003-2022

Con el Municipio de Girardot con el siguiente objeto 'Contrato interadministrativo para la administración y la operación del servicio de estacionamiento en vía pública en el Municipio de Girardot, mediante la implementación del sistema de estacionamiento regulado, compuesto por la dotación, software y hardware, así como los equipos necesarios para la operación del servicio de estacionamiento en las zonas de estacionamiento regulado con las especificaciones técnicas y tecnológicas (el 'SISTEMA')'. El convenio suscrito tiene plazo de ejecución de 10 años y 4 meses, con las siguientes obligaciones para la empresa Terminales, entre otras:

1. La prestación del servicio estará a cargo de la Empresa Terminales de Transporte.
2. La definición, provisión, instalación y operación del componente tecnológico y de recaudo del SISTEMA.
3. Se constituirá un patrimonio autónomo para el recaudo, administración y distribución de los recursos originados en la explotación del SISTEMA, el cual habrá de mantenerse vigente y operativo durante la vigencia del CONTRATO. La totalidad de los ingresos generados con la operación del SISTEMA se administrarán en este patrimonio autónomo.
(…)
6. Vincular, por su cuenta y riesgo, todo el personal profesional, técnico y administrativo y/o subcontratistas necesarios para el desarrollo del objeto del CONTRATO.
7. Mantener indemne al MUNICIPIO por los perjuicios que pudieren llegar a causarse a éste o a terceros con ocasión de la ejecución del CONTRATO por acciones u omisiones atribuibles a LA ENTIDAD ESTATAL CONTRATISTA, sus empleados, agentes o subcontratistas.
8. Responder ante terceros por los daños que se ocasionen y que provengan de causas que le sean imputables.
(…)
10. Obtener y mantener las garantías del CONTRATO, respecto de los riesgos y vigencias establecidas en el mismo.

Dentro de las obligaciones de la entidad territorial se establecen entre otras las siguientes:

1. Designar la supervisión
2. Contratar la interventoría que será pagada con los ingresos del sistema.
3. Permitir el cobro de la tarifa técnica por estacionamiento en vía por parte de LA ENTIDAD ESTATAL CONTRATISTA, en la cual se incluye la tasa por el derecho de parqueo sobre las

vías públicas de la ciudad de Girardot en las Zonas de Estacionamiento Regulado- ZER según lo dispuesto en el Acuerdo Municipal No. 020 de 2021, el Decreto 229 de 2022 y las normas que lo modifiquen, adicionen y reglamenten.
4. En el marco del CONTRATO, constituye obligación y función pública del MUNICIPIO no susceptible de ser delegada la consistente en la administración de los impuestos y tributos. Por consiguiente, la tasa por uso de estacionamiento se recaudará mediante el patrimonio autónomo en cuenta de la cual el MUNICIPIO sea beneficiario.

B. ALIANZA ESTRATÉGICA PARA LA EJECUCION DEL CONTRATO INTERNADMINISTRATIVO.

La Empresa Terminales de Transporte S.A suscribe contrato No. 049 - 2023, de alianza tecnológica con JAJOMAR SAS con el siguiente objeto: 'Implementar, adecuar, estructurar, diseñar, administrar, poner en funcionamiento y mantener el servicio público de estacionamiento en vía en diferentes municipios de Colombia de conformidad con la ley aplicable, el contrato y sus anexos, cumpliendo permanentemente las especificaciones técnicas previstas en los apéndices técnicos'.

El alcance del contrato interadministrativo suscrito con JAJOMAR SAS es: Asesoría, acompañamiento, coordinación, colaboración estructuración, diseño, administración, puesta en funcionamiento y mantenimiento del servicio público de estacionamiento en vía en diferentes municipios del territorio de Colombia, así como la entrega del modelo operacional, manuales y guías de operación; el suministro, la instalación, puesta en marcha y mantenimiento del hardware y software; asesoría y acompañamiento en temas de recaudo y operación de estos Proyectos.

OBLIGACIONES GENERALES DE JAJOMAR SAS, entre otras tiene las siguientes obligaciones:

(…)
3. Vincular por su cuenta y riesgo, todo el personal profesional, técnico y administrativo y/o subcontratistas necesarios para el desarrollo del objeto del contrato.
4. Implementar, adecuar y poner en funcionamiento un centro de atención al usuario y/o canales de atención al usuario de las Zonas de Estacionamiento Regulado requeridos para cada proyecto.
5. Formular en conjunto con TTM los informes contractuales a que haya lugar para cada proyecto.
(…)
8. Cumplir con el objeto contratado de conformidad con las especificaciones y cantidades requeridas por la contratante
9. El personal que participe en la ejecución del contrato será contratado directamente por JAJOMAR SAS, Terminales de Transporte de Medellín S.A. no adquiere ninguna responsabilidad de vinculación laboral, administrativa, ni de otra índole.

El Contratista mantendrá indemne y defenderá a su propio costo a la Contratante de cualquier pleito, queja o demanda y responsabilidad de cualquier naturaleza, incluyendo costos y gastos provenientes de actos y omisiones del contratista en el desarrollo del contrato.

C. CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS FIDEICOMISO ESTACIONAMIENTO GIRARDOT.

Tanto la Entidad Estatal como los Fideicomitentes, previeron la constitución de un patrimonio autónomo para el recaudo, administración y distribución de los recursos originados en la explotación del sistema objeto del Contrato Interadministrativo, el cual se mantendrá vigente y operativo durante la vigencia del Contrato. Lo anterior con la finalidad de que la totalidad de los ingresos generados con la ejecución del Contrato Interadministrativo se administren en el patrimonio autónomo.

Conformación del Patrimonio Autónomo.

Cuenta con dos fideicomitentes: Fideicomitente A: Terminales de Transporte de Medellín S.A, con una participación en los derechos del 6%. Fideicomitente B: Jajomar S.A.S con una participación del 94%. Ordenante el Fideicomitente A.

Beneficiarios: La entidad estatal (Municipio de Girardot), el Fideicomitente (A) y el Fideicomitente (B), en la misma proporción de su participación en los derechos fiduciarios derivados del fideicomiso. La Interventoría fungirá igualmente como beneficiario dentro del fideicomiso.

El patrimonio autónomo consta de una cuenta maestra, integrada a su vez por dos (2) Cuentas.
1. Cuenta Maestra- es donde se captarán todos los ingresos captados por la operación para luego ser repartidas en las Subcuentas Principales.

Subcuentas principales: Serán 3
a. Subcuenta Municipio: es la cuenta en la cual se le repartirá y depositará el 20% de los ingresos totales por concepto de recaudo de tasa tarifa. El Municipio de Girardot será el beneficiario exclusivo de esta Cuenta.

b. Subcuenta de Operación: es la cuenta a la cual se realizarán los depósitos del
i. 80% de los montos recaudados por las tasas tarifa
ii. Y el traslado del 100% de los cobros por servicio de remoción de los DRMV

c. Subcuenta Interventoría: En esta Subcuenta se hará el depósito con cargo a los recursos de la Subcuenta Operación que corresponderá al mayor valor entre $12.000.000 por mes o el resultante de aplicar la fórmula contenida en tanto en el contrato interadministrativo como en el de Alianza Tecnológica.

2. Cuenta recaudo DRM- es la cuenta donde se recaudarán los valores correspondientes a los cobros por servicio de remoción de los DRMV que posteriormente serán trasladados a la subcuenta de operación.

(…).

Según el Convenio Interadministrativo suscrito por Terminales de Transporte de Medellín S.A con el Municipio de Girardot, el contrato de Alianza Estratégica entre Terminales de Transporte de Medellín y JAJOMAR SAS, ¿cómo se debe reconocer en la contabilidad de la Empresa TTM los ingresos y gastos generados en la ejecución de las actividades contratadas y que son consignados en la fiducia para la distribución y pagos?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

44. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(…)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la empresa tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la empresa debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(…)

6.1.4. Ingresos

69. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios al patrimonio.

70. La mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor de activos y pasivos que, de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

6.1.5. Costos

71. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

72. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón

por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

6.1.6. Gastos

73. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de utilidades o excedentes a los propietarios del patrimonio" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(…)
1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

12. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

13. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

14. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

(…)

1.2. Medición

(…)

23. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance se tomará como referencia lo siguiente:

a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

24. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios

ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

25. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la empresa postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los contratos corresponden a actos jurídicos generadores de obligaciones en los cuales se predica la existencia de intereses contrapuestos, intercambio patrimonial o contraprestación. Dado que las empresas públicas realizan contratos atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos.

Por lo anterior, para realizar el reconocimiento contable de los contratos suscritos por la empresa se deberá tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan los recursos, esto es, como contraprestación directa por la prestación de servicios, como subvención, o en el marco de la administración de recursos. Además, el reconocimiento de los hechos económicos deberá atender a las definiciones de los elementos de los estados financieros establecidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El mencionado Marco Conceptual define en el principio de Esencia sobre forma que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal, por lo tanto, el tratamiento contable de los convenios interadministrativos dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos concretos o particulares en atención a las características específicas del acto jurídico con el fin de que se refleje la realidad económica del hecho. Y el principio de asociación señala que los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos, por lo que, la empresa reconocerá los gastos y costos asociados con la prestación de servicios en la ejecución de las actividades acordadas en los contratos.

Una vez analizada la información presentada en la consulta, respecto a las cláusulas que contienen los contratos suscritos por la empresa Terminales de Transporte de Medellín (TTM), se puede observar que la empresa TTM es la entidad contratada por el Municipio

de Girardot y la responsable de ejecutar las actividades relacionadas en el contrato interadministrativo No. CTO-1378-CD-CI-003-2022.

Indicado lo anterior, los derechos de cobro que la empresa TTM tenga producto de la ejecución de las actividades que se deprenden del contrato suscrito con el Municipio de Girardot se reconocerán como ingresos por prestación de servicios en la medida en que se ejecuten las actividades acordadas, para lo cual la empresa TTM debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Adicionalmente, la empresa TTM reconocerá los costos y gastos asociados al desarrollo del contrato debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del gasto o costo y acreditando la subcuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, de acuerdo con la naturaleza de la erogación incurrida en la ejecución de las actividades desarrolladas.

Es de precisar, que como la empresa TTM a su vez contrata a JAJOMAR para que desarrolle actividades inherentes al contrato con el Municipio, una vez JAJOMAR ejecute las actividades contratadas de acuerdo con el contrato No. 049-2023, para la empresa TTM surge una obligación presente y en este sentido debe reconocer los gastos y costos relacionados con estas actividades y el pasivo respectivo conforme al registro indicado en el párrafo anterior, con independencia de que para el pago de dicho pasivo se haga a través del patrimonio autónomo de administración y pagos.

***

CONCEPTO No. 20241100020831 DEL 17-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de un proceso judicial interpuesto por un concesionario en contra de Metro Cali S.A.

Doctor
WILMER FORERO GIRÓN
Director Financiero y Administrativo
Empresa de Transporte Masivo de Cali S.A.
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20240010026302 del 17 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, es el Ente Gestor encargado de desarrollar las obras previas, concomitantes y posteriores para construir y poner en operación el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros de Santiago de Cali.

En desarrollo de su objeto social, Metro Cali, en el año 2006, celebró cuatro (04) contratos de concesión de la operación, para la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros en Santiago de Cali.

Objeto del Contrato de Concesión. Otorgar en Concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho a la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas

Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la ciudad de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO.

- El día 11 de septiembre de 2021, Blanco y Negro Masivo S.A. radicó demanda arbitral en contra de Metro Cali S.A. en Acuerdo de Reestructuración.

- El día 29 de noviembre de 2021 se instaló el Tribunal Arbitral para dirimir las controversias entre Blanco y Negro Masivo S.A. y Metro Cali S.A. en Acuerdo de Reestructuración.

Desde las fechas mencionadas y hasta el mes de marzo de 2024, se han venido realizando actuaciones jurídicas ante el Tribunal Arbitral por parte del convocante y convocado.

Estado actual del proceso: El 01 de abril de 2024 las partes enviaron al correo electrónico del Tribunal Arbitral solicitud de prórroga del término de duración del arbitraje por dos (2) meses adicionales.

Registros contables: A la fecha Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, no registra en su contabilidad, las operaciones derivadas de los contratos de concesión. El único registro que se realiza en cuentas de orden, son los pagos de los recursos transferidos por el Municipio, con destino al Fondo de Estabilización y Subsidio de la Demanda - FESDE-, de conformidad con el concepto No. 20172000015471 del 09 de marzo de 2017 emitido por la Contaduría General de la Nación.

Consultas: Con el fin de analizar las alternativas de una eventual negociación entre el concedente Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración y el concesionario Blanco y Negro Masivo S.A., a continuación, se presentan las consultas de las inquietudes que surgen como resultado de las reuniones:

1. En la negociación se ha planteado la posibilidad de que Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, haga un pago directo a la entidad financiera, de las acreencias del concesionario con Bancolombia.

¿Comoquiera que la Entidad a la fecha, no hace registros contables relacionados con las concesiones para la operación del transporte del sistema SITM-MIO, que afecte el patrimonio de la sociedad, cuales serían los registros contables para reconocer esta operación?

2. El pago podría ser aproximadamente por un 30% del valor actual de la deuda.

El total de la Deuda que tiene el Concesionario Blanco y Negro Masivo S.A., es de aproximadamente 150.000 millones, si el banco acepta que Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, pague sólo el 30% del valor total de la acreencia, ¿cuál es el registro contable para reconocer esta operación?

3. Como consecuencia del pago efectuado por Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, quiere decir que la Entidad, se subrogaría en su calidad de acreedor, ante Blanco y Negro Masivo S.A., por lo que en los Estados financieros del concesionario seguiría evidenciándose un pasivo por $150.000 millones aproximadamente.

Si, Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración cancela el 30% de la acreencia del concesionario Blanco y Negro Masivo S.A., al banco, cuál es el tratamiento contable por parte de la entidad del 70% restante?

4. Por otro lado, Metro Cali tendría una cuenta por cobrar a Blanco y Negro Masivo S.A., por ese mismo valor, la cual se saldaría al final del contrato en la liquidación de este.

¿Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración debe hacer algún registro por el total de la acreencia que tiene el Concesionario Blanco y Negro Masivo S.A.?

5. Este pago, sería producto de una transacción entre Metro Cali y el Concesionario Blanco y Negro Masivo S.A., bajo el término legal de "concesiones recíprocas", no se estaría hablando de una compensación ni tampoco de una condonación de pasivos.

¿Cuál sería el tratamiento contable indicado para esta operación?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

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

(…)
6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la empresa tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la empresa debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado por la Resolución 422 de 2023, establece:

"A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las empresas para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de la empresa; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial.

(…)

El derecho de reembolso es el derecho legal que tiene la empresa demandada o convocada a exigir que una entidad que no sea parte del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos le reembolse a la empresa demandada o convocada o le pague directamente al demandante o convocante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial.

(…)

2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA EMPRESA

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

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la empresa o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

(…)

2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota o pasa a ser posible o probable caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4 de este Procedimiento.

(…)

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

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

(…)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la empresa registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368- PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. Los mayores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701- LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4831- REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

(…)

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo probable o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se cancelará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en

periodos contables anteriores. Adicionalmente, se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.3 de este Procedimiento.

2.5. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

(…)

2.6. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando, en una sentencia ejecutoriada, se condene a varias entidades demandadas frente a un mismo proceso y el demandante exija el pago de la totalidad de la condena a una de ellas, la entidad que deba realizar el pago debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor de la obligación a su cargo, y la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por la obligación a cargo de las otras entidades condenadas, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del crédito judicial pagado. Por su parte, las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditarán la subcuenta 249015- Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la obligación a su cargo.

Con el reembolso de los recursos a la entidad que haya asumido el pago de la condena, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(…)

3. DERECHOS DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA EMPRESA

En caso de que la empresa demandada o convocada tenga un derecho de reembolso, aplicará lo dispuesto en este numeral y, de manera simultánea, lo establecido en el numeral 2 de este Procedimiento.

El reconocimiento o revelación de los derechos y obligaciones de reembolso dependerá de la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, conforme a lo establecido en los numerales 2.2., 2.3. y 2.4. de este Procedimiento, o de la existencia de una sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, conforme a lo establecido en el numeral 2.5. de este Procedimiento.

Cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos sea remota, la empresa demandada o convocada no reconocerá el derecho en sus estados financieros ni lo revelará como activo contingente. Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso no reconocerá la obligación en sus estados financieros ni la revelará como pasivo contingente.

(…)

6. FLUJOS DE INFORMACIÓN

Las empresas implementarán procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas y antes de dar respuesta a sus preguntas es necesario precisar que el principio de esencia sobre forma señalado en el Marco Conceptual establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica, aun cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. Así mismo, indica que de acuerdo con el principio de devengo los hechos económicos deben reconocerse cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando inciden en los resultados del periodo contable.

Además, el referido Marco Conceptual señala que se reconocerán como pasivos de la empresa las obligaciones presentes que esta tenga con terceros, y por las cuales espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos al efectuar su cancelación. En este sentido se observa que la aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el pasivo se reconoce si corresponde a una obligación presente con un tercero, y que para cuya cancelación, la empresa debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece los tratamientos contables que deben atender las empresas cuando se encuentran incursas en procesos judiciales, abitrales o conciliaciones, en los cuales existan pretensiones económicas y tengan calidad de parte demandante, demandada, convocante o convocada.

Hecha esta precisión, y en el entendido de que su consulta parte de supuestos frente a la posible solución del proceso arbitral adelantado en contra de la empresa, se procede a indicar de manera general el tratamiento contable a seguir para el reconocimiento de los hechos económicos que puedan darse en relación con los hechos que menciona en su consulta.

Pregunta 1.

Si Metro Cali adquiere como resultado de un proceso judicial la obligación de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos con un tercero deberá reconocer el hecho como un pasivo y un gasto. Adicionalmente, si Metro Cali adquiere el derecho de reembolso relacionado con ese pasivo, reconocerá la cuenta por cobrar y el ingreso respectivo.

Es de precisar que una vez Metro Cali fue notificado de la admisión del proceso en su contra, le correspondía evaluar la probabilidad de pérdida del proceso con el fin de definir si este correspondía a una obligación remota, posible o probable, y con ello dar aplicación a lo estipulado en el numeral 2.2. Obligación remota, 2.3. Obligación posible o 2.4. Obligación probable del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

Por lo anterior, los registros contables que debía realizar la entidad corresponderían al reconocimiento de una provisión como parte de sus pasivos, en el caso de tener una obligación probable, o el registro de un pasivo contingente a través de cuentas de orden, si la obligación era probable, en aplicación al tratamiento contable señalado en el procedimiento para cada tipo de obligación.

Preguntas 2 y 3.

A partir de la información disponible sobre el desarrollo del proceso en contra de Metro Cali, la entidad debe ajustar los valores registrados como pasivo contingente o provisión, de manera tal que estos valores reflejen la realidad de la obligación que tendría a cargo la empresa.

Una vez quede en firme el fallo condenatorio o la conciliación celebrada entre las partes, se debe dar aplicación al numeral 2.5. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial del Procedimiento, de manera que los pasivos de la empresa incluyan el valor de los recursos que espera desprenderse al cumplir con el pago al tercero. Por lo que, si el valor a pagar por Metro Cali corresponde únicamente al 30% de la acreencia del concesionario, y no se ha realizado registro alguno al respecto, el 70% restante no deberá ser incorporado en la información financiera de la empresa como un pasivo.

Pregunta 4.

Si Metro Cali define que tiene el derecho de cobrar a un tercero el valor que le corresponde pagar por el fallo condenatorio o por el valor de la conciliación, deberá reconocer este derecho de acuerdo con lo indicado en el numeral 3. Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas o radicadas por terceros en contra de la empresa del Procedimiento.

Pregunta 5.

El tratamiento contable que debe atender Metro Cali para el reconocimiento de los hechos económicos que se desprenden del proceso judicial que adelanta el concesionario en su contra corresponderá al señalado en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, puntualizando en los numerales que se han señalado en las conclusiones de las preguntas anteriores.

***

CONCEPTO No. 20241100021091 DEL 19-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables
	SUBTEMA	Reconocimiento de gastos de vigencias anteriores que no fueron registrados. Reconocimiento de seguros con cobertura igual o inferior a doce meses. Periodicidad para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables. Periodo de comparación de los informes financieros y contables.

Doctora
GLORIA GARCÍA
Profesional de apoyo
Dirección de contabilidad
Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. E.S.P.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010026172 del 16 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. ¿En el momento de reconocer contablemente gastos que fueron ejecutados en la vigencia anterior (2023) pero que los proveedores o contratistas presentaron la respectiva facturación o cuenta de cobro en la siguiente vigencia (2024), estos gastos se deben causar afectando el resultado de la vigencia actual (2024) o se afecta el patrimonio (resultado de ejercicios anteriores)?

2. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los seguros adquiridos por la entidad con cobertura igual o inferior a doce meses? Lo anterior teniendo en cuenta que, revisado el Catálogo General de Cuentas de la CGN, no existe en la cuenta 1986 ACTIVOS DIFERIDOS

una subcuenta que permita relacionar los seguros cuya cobertura sea igual o inferior a un año, que por lo general es la vigencia por la cual EPC adquiere sus pólizas.

3. ¿Cuál debe ser el criterio de comparación para la preparación y presentación de los informes financieros que la entidad elabora de manera mensual? Esto teniendo en cuenta que en la Resolución No.356 del 30 de diciembre de 2022 expedida por la CGN, en su numeral 5.2 se establece que para el caso del estado de situación financiera se compara, el trimestre actual con el inmediatamente anterior (ej.: marzo 2024 comparado con diciembre 2023) pero si el estado financiero corresponde a un mes diferente al trimestre (abril 2024) ¿Cuál sería el trimestre base de dicha comparación?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. (…).

(…)

6.1.6. Gastos

73. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de utilidades o excedentes a los propietarios del patrimonio".

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

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

(…)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (…).

(…)

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

El procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables, actualizado según la Resolución 261 de 2023, indica:

"3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y

contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

(…)

5. IDENTIFICACIÓN Y CONTENIDO DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

(…)

5.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparado con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior. Para el trimestre con corte al 31 de marzo, el estado de situación financiera se presentará comparado con el estado de situación financiera contenido en el conjunto completo de estados financieros presentados a 31 de diciembre del año anterior.

En el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, se presentarán los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del respectivo trimestre, comparado con los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del mismo trimestre del año anterior" (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, me permito dar respuesta a sus preguntas:

Pregunta 1.

Es preciso señalar que para efectuar el reconocimiento contable de los hechos económicos las empresas deben observar unas pautas básicas que orientan el proceso contable las cuales se conocen como principios de contabilidad pública. Uno de dichos principios es el Devengo, el cual establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, esto es, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Conforme con lo anterior, en cumplimiento del principio de Devengo, la empresa debió reconocer los gastos correspondientes del año 2023 en dicha vigencia, aunque el acreedor de la obligación no hubiese presentado su factura o cuenta de cobro.

Si la empresa no efectuó el reconocimiento del hecho económico en el periodo en que sucedió incurrió en un error, de acuerdo con el numeral 4.3. Corrección de errores del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las

Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, que señala que los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados.

Cuando dichos errores correspondan a periodos anteriores la empresa debe corregirlos en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En el caso particular, el ajuste se hace mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVO.

Pregunta 2.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define los activos como aquellos recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, y los gastos como los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio.

Teniendo en cuenta estas definiciones, la adquisición de un seguro no garantiza en el presente la existencia de un derecho a recibir bienes o servicios, toda vez que dicho derecho surgirá cuando el evento futuro incierto se materialice y, por ende, exista una obligación presente por parte de la aseguradora de compensar al tenedor del contrato.

Por lo antes expuesto, la CGN decidió eliminar la subcuenta 190501-Seguros, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, toda vez que un seguro no configura un gasto pagado por anticipado.

De modo que, las empresas reconocerán los seguros con cobertura con cobertura igual o inferior a doce meses en la subcuenta 511125-Seguros generales de la cuenta 5111-GENERALES o en la subcuenta 521123-Seguros generales de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

Pregunta 3.

De acuerdo con el procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables, la periodicidad de preparación y presentación es

trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. Como se observa, no se contempla dentro de estos informes el corte para el mes de abril.

Ahora bien, para el estado de situación financiera el periodo de comparación es el trimestre inmediatamente anterior, y para el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, el periodo de comparación es el mismo trimestre del año anterior.

***

CONCEPTO No. 20241100021181 DEL 20-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Depuración contable de los elementos de los estados financieros

Señor
PEDRO ANTONIO LEGARDA VILLAFAÑE

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010027062 del 22 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta si respecto a una Empresa de Servicios Públicos es posible realizar un saneamiento contable en este año 2024 de años anteriores, y, en tal caso, consulta qué normativa lo sustenta y de no ser posible, pregunta cuál sería el procedimiento para reexpresión de estados financieros o corrección de ejercicios anteriores.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la

aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Respecto a la regulación contable pública, el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, (modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, establece:

"ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(…)

6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

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

(…)

4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

(…)

4.1.2. Representación fiel

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

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

24. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

25. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, disponen:

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

(…)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.
26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

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

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error" (Subrayado fuera de texto).

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

"3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

Previo a abordar el objeto de su consulta es necesario precisar que las empresas de servicios públicos que están sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN son aquellas cuya naturaleza jurídica corresponde a empresas oficiales, y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al

cincuenta por ciento (50%) del capital social, por lo cual, se dará respuesta a su consulta únicamente respecto a dichas empresas.

Hecha esta precisión se concluye lo siguiente:

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Así las cosas, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la empresa para propósitos administrativos; por lo cual, en caso de que un computador reconocido como propiedad, planta y equipo se encuentre totalmente inservible u obsoleto, habrá lugar a realizar su baja en cuentas dado que sobre dicho elemento ya no se espera generar beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

De igual manera, por ejemplo, tratándose de cuentas por pagar, la Norma señala que se reconocerán como tales, las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; por lo cual, en caso de que una obligación reconocida como cuenta por pagar ya no pueda ser cobrada por el acreedor en atención, entre otras, a la prescripción o caducidad, habrá lugar a realizar su baja en cuentas dado que sobre dicha obligación ya no se espera la salida de un flujo financiero por parte de la empresa.

En consonancia con lo anterior, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, se tiene que siempre que la información financiera se encuentre afectada por activos o pasivos que hayan dejado de cumplir los requisitos para su reconocimiento, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad. De allí que la depuración contable y la realización de la baja en cuentas de las partidas que dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento deba realizarse de forma permanente por todas las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

De igual forma, es preciso señalar que el hecho de que la normativa establezca que la depuración contable debe realizarse de forma permanente, implica que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública constantemente deben revisar su información financiera y procurar que, en la medida en que los elementos de los estados financieros dejen de cumplir los requisitos para su reconocimiento, se realice la respectiva baja en cuentas.

En virtud de lo anterior, la respectiva empresa deberá evaluar cuándo los elementos de sus estados financieros dejaron de cumplir con los requisitos para su reconocimiento. De forma que, si dejaron de cumplir los requisitos para su reconocimiento en el año 2024, se deberá realizar la respectiva baja en cuentas de los elementos.

Por otro lado, si los elementos dejaron de cumplir los requisitos para su reconocimiento en años anteriores, la empresa deberá realizar la respectiva corrección de errores conforme a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para lo cual deberá debitar la subcuenta de la cuenta que represente los pasivos respectivos, o acreditar la subcuenta de la cuenta que represente los activos respectivos. En cualquier de los casos, se afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, respecto a sus inquietudes relativas a la reexpresión en caso de errores de periodos anteriores, es preciso señalar que la misma sólo deberá realizarse para efectos de presentación si se trata de errores materiales, caso en el cual la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

La normativa expedida por la CGN que regula la depuración contable y la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros es la siguiente:

1. El numeral 6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021.

Dicho marco conceptual se puede consultar en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público → Marco Conceptual → En "Documentos" seleccionar la última versión o la versión requerida del Marco Conceptual y descargar.

2. El acápite de "Baja en cuentas" de la respectiva norma del activo o pasivo que se requiere dar de baja, o la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, que se encuentra en las Normas para el Reconocimiento,

Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023.

Dichas normas se pueden consultar en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público → Normas → En "Documentos" seleccionar la última versión o la versión requerida de las Normas y descargar.

3. 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.

Dicho procedimiento se puede consultar en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Procedimientos Transversales→ En "Documentos" seleccionar Versión 1 (05-05-2016) de Evaluación del control interno contable y descargar.

***

CONCEPTO No. 20241100022071 DEL 26-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados con recursos de la Nación

Doctor
FABIO ALONSO ARAGÓN DONADO
Contador
E.S.E. Hospital 7 de Agosto de Plato – Magdalena
Plato, Magdalena

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010025622 del 10 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"…me permito elevar consulta sobre la contabilización adecuada para el reintegro de rendimientos financieros generados de dineros recibidos por parte del ministerio de hacienda y crédito público para la implementación del programa de equipos básicos de salud".

CONSIDERACIONES

La Ley 1955 de 2019, por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022 pacto por Colombia, pacto por la equidad, decreta:

"ARTÍCULO 36. ADMINISTRACIÓN EFICIENTE DE RECURSOS PÚBLICOS. Modifíquese el artículo 149 de la Ley 1753 de 2015, el cual quedará así:

ARTÍCULO 149. ADMINISTRACIÓN EFICIENTE DE RECURSOS PÚBLICOS. (…)

Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación deben consignarse en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, con excepción de aquellos rendimientos en los que la Ley haya determinado específicamente su tratamiento" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(…)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

80. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tiene la empresa con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas por la Resolución 413 de 20323, indican:

"3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, se reconocen como pasivos las obligaciones presentes con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. En este sentido, los rendimientos financieros originados con los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación que deban ser reintegrados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, en el entendido de que estos recursos no constituyen un ingreso para la ESE, se registrarán de la siguiente manera:

En el momento en que se generen los rendimientos la ESE debitará la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS, en donde se encuentren los recursos, y acreditará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando se efectúe el giro de los rendimientos a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, la ESE debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS, de donde salen los recursos a girar.

***

CONCEPTO No. 20241100022491 DEL 27-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de actividades ordinarias Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por el recaudo y gestión de los recursos del impuesto de alumbrado público

2	**MARCO NORMATIVO**	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por el recaudo y gestión de los recursos del impuesto de alumbrado público

Doctor
HERMEN DE LA ROSA BORJA
Profesional Especializado
E. S. P. del Distrito de Santa Marta
Santa Marta, Magdalena

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010026652 del 20 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"…Es menester entonces que nos brinden su colaboración, en el sentido de ilustrarnos sobre el manejo contable de los recaudos del impuesto de alumbrado público y la directriz sobre la dinámica de las cuentas contables a utilizar en el registro de las transacciones que se derivan de la prestación del servicio no domiciliario de alumbrado público cedido

por la administración municipal de Santa Marta a la ESSMAR ESP mediante el decreto 282 del 18 de noviembre de 2016.

Como es de público conocimiento, la ESSMAR E.S.P. fue intervenida, mediante la Resolución No. SSPD 20211000720935 del 22 de noviembre de 2021, fecha en la cual, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -SSPD- tomó posesión, por la configuración de las causales previstas en los numerales 1 y 7 del artículo 59 de la Ley 142 de 1994.

Que el objeto que llevo a la SUPERSERVICIOS a la toma de posesión es con fines liquidatarios – etapa de administración temporal, de acuerdo con lo establecido en la Resolución No. SSPD 20221000237145 del 22 de marzo de 2022, publicada en el Diario Oficial No. 51985 del 23 de marzo de 2022.

Que mediante Resolución No. SSPD 20241000002635 del 05 de enero de 2024, se designó al doctor JORGE HERNAN LOPEZ ECHEVERRIA. - identificado con el cedula de ciudadanía 7.534.032, como Agente Especial de la ESSMAR, a fin de que asumiera las funciones y competencias descritas en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la Ley 142 de 1994 y el Decreto 2555 de 2010.

En ejecución de la designación, el servidor JORGE HERNÁN LOPEZ ECHEVERRIA actúa como representante legal de la ESSMAR E.S.P, y en tal calidad, tiene a su cargo la ejecución de todas las actividades necesarias para la administración y desarrollo de su objeto social.

Por lo tanto, reiteramos la necesidad de que nos indiquen mediante un documento escrito la forma en que deben registrarse las dinámicas de los movimientos contables de facturación e inversiones, costos y gastos asociados al impuesto de Alumbrado público, cuyo recaudo está en cabeza de la ESSMAR E.S.P entidad oficial de carácter distrital, con el propósito de dar claridad al proceso que estamos ejecutando actualmente y poder validar si estamos registrando en forma acertada las diferentes operaciones, y en caso de esas imputaciones contables no se están registrando en forma adecuada poder realizar los registros y reclasificaciones a que haya lugar de una forma confiable.

Ahora bien, tratándose de la operación que el Distrito realizó al ceder el impuesto de Alumbrado público a la empresa ESSMAR E.S.P., mediante el artículo 2 del Acuerdo 020 de 2018, el Distrito de Santa Marta autoriza al Alcalde para ceder a favor de la ESSMAR, el cien por ciento (100%) de la totalidad del recaudo por concepto del tributo indirecto de alumbrado público que, tiene su hecho generador y causación en la jurisdicción del Distrito de Santa Marta, por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha cierta de inicio de operaciones por parte de la ESSMAR; lo anterior, con destino a la financiación de la operación del sistema de alumbrado público.

Es importante mencionar que el reconocimiento contable actual del servicio no domiciliario de alumbrado público que opera la ESSMAR se registra como un ingreso por recaudo de un impuesto, con fines específicos".

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, señala:

"CAPÍTULO IV. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

ARTÍCULO 349. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Los municipios y distritos podrán, a través de los concejos municipales y distritales, adoptar el impuesto de alumbrado público.

(…)

ARTÍCULO 350. DESTINACIÓN. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

(…)

ARTÍCULO 352. RECAUDO Y FACTURACIÓN. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Decreto 1073 de 2015, por el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, establece:

"ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de

manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

(…)

PARÁGRAFO. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este parágrafo" (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 314 de 2018, por el cual se transfiere la operación, administración, mantenimiento, modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público a la Empresa de Servicios Públicos del Distrito de Santa Marta "ESSMAR E.S.P" y se dictan otras disposiciones, establece:

"ARTÍCULO SEGUNDO. Prestación del servicio. La prestación del servicio no domiciliario de alumbrado público en el Distrito de Santa Marta será prestado y/o atendido de manera directa a partir del primero (1º) de enero de 2019 o la fecha en que finalice el contrato de concesión actual celebrado por la Alcaldía Distrital, por la EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE SANTA MARTA "ESSMAR ESP", empresa industrial y comercial del orden público territorial que se encargará de garantizar la OPERACIÓN, ADMINISTRACIÓN, MATENIMIENTO, MODERNIZACIÓN, REPOSICIÓN Y EXPANSIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO por el termino de treinta (30) años contados a partir de la fecha de inicio de actividades de esta.

(…)

ARTÍCULO TERCERO. Cesiones. Ceder a favor de la EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE SANTA MARTA "ESSMAR ESP", con destino a la financiación de la operación del sistema de alumbrado público el cien por ciento (100%) de la totalidad del recaudo por concepto del tributo indirecto de alumbrado público que tiene su hecho generador y causación en la jurisdicción del Distrito de Santa Marta, por el termino de treinta (30) años contados a partir de la fecha cierta de inicio de operaciones por parte de la ESSMAR ESP.

PARÁGRAFO PRIMERO. El tributo cedido hará parte del patrimonio de la ESSMAR. Los recursos derivados del tributo de alumbrado público serán destinados por la ESSMAR o la que haga sus veces, para la financiación del SALP y garantizar la OPERACIÓN, ADMINISTRACIÓN, MANTENIMIENTO, MODERNIZACIÓN, REPOSICIÓN Y EXPANSIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO en las condiciones fijadas en las normas legales aplicables".

El Acuerdo 004 de 2016, por el cual se expide el nuevo estatuto tributario del Distrito de Santa Marta y se fijan otras disposiciones, señala:

"CAPÍTULO DÉCIMO SEGUNDO

IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

(…)

ARTÍCULO 190. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo del impuesto de alumbrado público es el Distrito de Santa Marta, a quien corresponde, la administración, control, recaudo, determinación, liquidación, discusión, devolución y cobro de la misma.

(…)

ARTÍCULO 194. COBRO DEL IMPUESTO. El impuesto de al alumbrado público será cobrado mensualmente por la empresa prestadora del servicio de energía eléctrica quien lo facturará y recaudará a nombre del Distrito de Santa Marta sin que para ello requiera de autorización distinta a la que le otorga el presente artículo.

(…)

ARTÍCUO 195. DISTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO. El producto del impuesto al alumbrado público se aplicará al pago del consumo de energía, al costo de la prestación del mismo servicio, a la ejecución de obras de ampliación, modernización y cambio tecnológico en el sistema. Las obras que se realicen y los cambios que se introduzcan deberán proveer por la reducción real de los consumos de energía en la prestación del servicio" (Subrayado fuera del texto).

La Resolución 101 013 de 2022, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, por la cual se establece la metodología para la determinación de costos máximos por la prestación del servicio de alumbrado público, dispone:

"ARTÍCULO 4. RESPONSABILIDAD DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. Conforme lo dispuesto en el Decreto 943 de 2018 contenido en el Decreto 1073 de 2015 o aquellas normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual

podrán prestar de manera directa o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señala:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(…)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

83. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

(…)

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

85. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto puede medirse con fiabilidad.

86. Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes" (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 286 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(…)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

(…)

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

(…)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 422 de 2023, dispone:

"2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(…)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(…)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS".

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

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.4. Ingresos

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

(…)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o

disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades".

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

" CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

(…)

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

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme" (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, señala:

"La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(…)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(…)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(…)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza".

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 1819 de 2016, el Decreto 1073 de 2015 y la Resolución 101 013 de 2022 y el Acuerdo 004 de 2016, se destaca que:

i) Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo.

ii) Le corresponde a los municipios o distritos la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público. Por lo tanto, cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información relacionada con los ingresos, costos y gastos generados para la prestación del servicio de alumbrado público.

iii) El sujeto activo del impuesto de alumbrado público es el municipio o distrito.

iv) La facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público lo debe realizar el municipio o distrito o a través de una empresa prestadora del servicio de energía eléctrica quien lo facturará y recaudará a nombre del municipio o distrito.

iv) Los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público deben destinarse exclusivamente a financiar las actividades que comprende el servicio de alumbrado público.

Teniendo en cuenta lo anterior y atendiendo al principio contable de esencia sobre forma, el control de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público recae en el municipio o distrito, debido a que es quien espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la prestación del servicio de alumbrado público, además de tener la titularidad de los recursos y la obligación de garantizar que estos se usen para la prestación del servicio de alumbrado público, por lo tanto, el reconocimiento del derecho, el ingreso, los gastos y activos asociados al servicio de alumbrado público le corresponde al Distrito de Santa Marta y no a la E.S.P. del Distrito de Santa Marta.

Así las cosas, a continuación, se señala el tratamiento contable que deberá efectuar la entidad:

1. Reconocimiento del derecho y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público

De conformidad con lo descrito anteriormente y lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el reconocimiento del derecho y del ingreso generado por el impuesto de alumbrado público le corresponde al municipio o distrito, por lo tanto, cuando surja el derecho de cobro originado en la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes y una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, le corresponde al Distrito de Santa Marta reconocer dicho ingreso y cuenta por cobrar, para lo cual, registrará un débito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-

IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

2. Reconocimiento del recaudo de los recursos generados por el impuesto de alumbrado público

Cuando los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público se recauden directamente por la empresa en sus cuentas bancarias, la empresa de servicios públicos registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, con la información que remita la empresa de servicios públicos sobre el recaudo de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público, el Distrito de Santa Marta registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

3. Costos y gastos asociados al servicio de alumbrado público

De conformidad con el parágrafo del artículo 2.2.3.6.1.2. del Decreto 1073 de 2015, el Distrito deberá incluir en su información financiera el activo generado, el costo y gasto incurrido o la obligación pagada por las actividades del servicio de alumbrado público.

Así las cosas, cuando la E.S.P. del Distrito de Santa Marta, informe al Distrito sobre la gestión realizada con los recursos, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo generado, el gasto incurrido o la obligación pagada por las actividades del servicio de alumbrado público, las cuales comprenden el suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él y la interventoría en los casos que aplique, de conformidad con la Resolución 101 013 de 2022 de la CREG, y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la empresa registrará un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la E.S.P. del Distrito de Santa Marta reconocerá el ingreso por la prestación del servicio al Distrito. Así mismo, reconocerá cada una de las erogaciones incurridas para la generación de este ingreso de acuerdo con la naturaleza del gasto o costo incurrido, y reconocerá los activos y pasivos asociados a dichas erogaciones.

Ahora bien, si en la ejecución de los recursos se construyen o adquieren nuevos activos que serán administrados por la E.S.P. del Distrito de Santa Marta esta realizará el control mediante un registro en cuentas de orden debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por otra parte, si hay lugar a la devolución de recursos, la E.S.P. del Distrito de Santa Marta debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Distrito de Santa Marta registrará un débito en subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para lo anterior, entre la entidad territorial y la empresa de servicios públicos deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Por último, si la empresa no ha aplicado el procedimiento descrito, deberá realizar la aplicación correcta de la normativa vigente para el caso y aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

***

1.2 NORMAS

1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100014291 del 03-05-2024

1.2.2 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20241120003971 DEL 04-03-2024		
1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de la obligación de pago o el derecho a cobro por parte de EMCALI en un contrato de compra de energía

Doctor
GABRIEL OLAYA GONZÁLEZ
Jefe Unidad de Contabilidad
Empresas Municipales de Cali EICE E.S.P.
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20230010055032 del 28 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:

"Los contratos que realiza EMCALI EICE E.S.P, son contratos de compra de energía sujetos a toda la normatividad establecida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), especialmente las resoluciones 024 de 1995, 157 de2011 y 130 de 2019.

El objeto de estos contratos consiste en que el proveedor se obliga a suministrar a EMCALI, bajo la modalidad Pague lo Contratado y/o Pague lo Generado con el despacho de la energía referido al precio de bolsa horario nacional, las cantidades de energía indicadas. A su vez EMCALI se obliga a pagar la energía a precios y condiciones detalladas en el contrato.

Como se indica en el objeto, este es un contrato de compra de energía con cantidades y precios establecidos en cada contrato, para entrega futura de la energía.

Con el objetivo de minimizar el impacto de las estampillas en el costo del contrato, se pacta que el despacho de la energía se haga sujeto a un precio de referencia. Como se detalla en el parágrafo primero de la cláusula cuarta del contrato, el que indica: PRECIO:

Los precios de compra son los aceptados en la oferta e indicados en el anexo 1 del contrato y se denominarán precios de referencia.

(…)

(…) los contratos por ser de compra de energía se despachan a través del administrador del Mercado, que es la empresa XM SA ESP, y tanto si hay despacho como si no, la energía y el precio pactados se mantienen, es decir que el precio del contrato no cambia con las variaciones del precio de bolsa, se mantiene como el producto de la cantidad comprada por el precio de referencia aceptado. La única pequeña variación es el valor de las estampillas, las que se incluyen en los valores cuando EL PROVEEDOR facture a EMCALI. El valor del contrato incluye los montos por ventas en bolsa que recibe el PROVEEDOR cuando el contrato no despacha directamente (como se indica en el texto subrayado del párrafo anterior).

Con fundamento en lo anterior expuesto, puede inferir la Contaduría General de la Nación que los contratos que realiza EMCALI EICE E.S.P para el despacho de Energía referido al precio de bolsa, corresponden a una negociación que busca un menor precio en el costo de la Energía Comercializada y por ende no constituyen un instrumento financiero".

CONSIDERACIONES

La Resolución CREG 24 de 1995, por la cual se reglamentan los aspectos comerciales del mercado mayorista de energía en el sistema interconectado nacional, que hacen parte del Reglamento de Operación, define la Bolsa de energía como un "sistema de información, manejado por el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales, sometido a las reglas que adelante aparecen, en donde los generadores y comercializadores del mercado mayorista ejecutan actos de intercambio de ofertas y demandas de energía, hora a hora, para que el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales ejecute los contratos resultantes en la bolsa de energía, y liquide, recaude y distribuya los valores monetarios correspondientes a las partes y a los transportadores.

Así mismo en su artículo 7 indica que en el mercado mayorista se realizan las siguientes operaciones:

"a) Contratos de Energía a largo plazo: son aquellos en que generadores y comercializadores pactan libremente las condiciones, cantidades, y precios para la compra y venta de energía eléctrica a largo plazo.

b) Contratos de Energía en la Bolsa: Son aquellos que se celebran a través del Administrador del SIC, para la enajenación hora a hora de energía, y cuyos precios, cantidades, garantías, liquidación y recaudo se determinan por la presente resolución y por el acuerdo de las partes en las reglas del SIC.

c) Prestación de servicios asociados de generación de energía a la empresa de transmisión nacional para asegurar el cumplimiento de las normas sobre calidad, confiabilidad y seguridad del servicio de electricidad" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el contrato de compra de energía eléctrica No. 500-CCE-1408-2020, suscrito entre EMCALI EICE E.S.P. y COENERSA S.A.S. E.S.P. establece:

"(…) ANTECEDENTES: a) Que son actividades inherentes al objeto social de EMCALI, la Generación, Comercialización y Distribución de energía eléctrica. B) Que también es actividad propia del objeto social de EL PROVEEDOR, la Comercialización de energía eléctrica. c) Que EMCALI y EL PROVEEDOR, hacen parte del Mercado de Energía Mayorista (MEM) y, por tanto, su participación en el despacho de generación y la operación del sistema se sujetan a las normas y procedimientos establecidos por los organismos reguladores para el MEM. d) Que EMCALI requiere adquirir energía eléctrica para atender su mercado no regulado y/o respaldo de contratos (…) Que por lo anterior las partes ACUERDAN: CLAUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL PROVEEDOR en calidad de agente comercializador, se obliga a suministrar a EMCALI, en su calidad de agente comercializador, bajo la modalidad "Pague lo Contratado" y "Pague lo Generado" con el despacho de la energía referido al precio de bolsa horario nacional para la demanda total doméstica (…). A su vez EMCALI se obliga a pagar la energía según los precios y condiciones detalladas en el presente Contrato. PARÁGRAFO: Se entiende que este Contrato suscrito por EMCALI en la modalidad "Pague lo Contratado" y "Pague lo Generado", con el despacho referido al precio de bolsa (…) las cantidades despachadas de este contrato serán las que el ASIC liquide para cada mes, las cuales, para la energía en la modalidad Pague lo Contratado, no excederán a los valores indicados en el Anexo No. 1. Las cantidades de energía a ser suministradas en la modalidad "Pague lo Generado" están sujetas a la generación real de las PCH´s con las cuales EL PROVEEDOR tiene suscritos los contratos de compraventa referidos previamente, por encima de las cantidades "Pague lo Contratado". (…) CLÁUSULA TERCERA.- COSTOS ASOCIADOS AL PRECIO DE LA ENERGÍA: El precio utilizado como referencia para la liquidación de la energía eléctrica objeto del presente Contrato, es el indicado en el anexo No. 1. (…) CLÁUSULA CUARTA.- PRECIO, CONDICIONES DEL DESPACHO Y LIQUIDACIÓN DE LA ENERGÍA A SUMINISTRAR: Para el cálculo del pago de la energía suministrada por EL PROVEEDOR a EMCALI, se tomarán las cantidades y los precios indicados en el Anexo Nro. 1. (…) PARÁGRAFO TERCERO: LIQUIDACIÓN: La liquidación será realizada por EL PROVEEDOR de manera mensual con cálculos a nivel horario para ambas modalidades "Pague lo Contratado" y "Pague lo Generado" de la siguiente manera: a) Si el Precio de Bolsa Nacional de la hora es mayor al Precio de Escasez de Activación vigente, el contrato es despachado y la liquidación será la multiplicación de la cantidad de energía despachada por el ASIC para esa hora por el Precio de Referencia indexado conforme lo indicado en el parágrafo Primero de esta cláusula. B) Si el Precio de Bolsa Nacional de la hora es menor o igual al Precio de Escasez de Activación vigente, el contrato no es despachado y la liquidación será la multiplicación de las cantidades de energía contratadas en esa hora, por la diferencia resultante entre el Precio de Referencia indexado y el Precio de Bolsa

Nacional de esa hora. Debido a que el contrato no es despachado, se entiende que la energía que EL PROVEEDOR tiene disponible en esa hora será vendida en la Bolsa de energía y el valor recibido por EL PROVEEDOR estará a favor de EMCALI para ser considerado en la liquidación de mes respectivo. La liquidación mensual será la suma algebraica de todas las liquidaciones horarias del mes incluyendo horas en que despacha y no despacha el contrato. Si el neto de la liquidación mensual es un valor positivo, EMCALI tendrá un valor por pagar a EL PROVEEDOR, en este caso el valor liquidado se afectará con el factor resultante de dividir la unidad (1) entre cero punto novecientos sesenta y ciento (1 / 0.965), (…) en caso que el neto de la liquidación mensual sea un valor negativo, EMCALI emitirá un documento de liquidación el cual deberá ser pagado conforme a lo estipulado en la cláusula sexta. (…) CLÁUSULA SEXTA.- FACTURACIÓN Y FORMA DE PAGO: Para la liquidación mensual realizada según lo indicado en la cláusula cuarta, EL PROVEEDOR emitirá una Factura en formato electrónico en los primeros quince (15) días del mes siguiente al mes liquidado. En el caso de saldo a cargo de EMCALI la factura será pagada por EMCALI a los treinta (30) días calendario, contados a partir del último día de suministro del mes correspondiente, si este día corresponde a un día no hábil el pago se realizará el día hábil siguiente. En el caso de saldo a favor de EMCALI, EMCALI emitirá un documento de liquidación correspondiente y el valor indicado se girará por parte de EL PROVEEDOR de acuerdo a lo establecido en el parágrafo cuarto de esta cláusula, a los treinta (30) días calendario, contados a partir del último día de suministro del mes correspondiente, si este día corresponde a un día no hábil, el pago se realizará el día hábil siguiente" (subrayados fuera de texto).

Por último, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(…)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(…)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Resolución CREG 24 de 1995, la Bolsa de energía es un sistema de información sometido a ciertas reglas en donde los generadores y comercializadores del mercado mayorista ejecutan actos de intercambio de ofertas y demandas de energía, hora a hora, para que el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales (ASIC) ejecute los contratos resultantes en la bolsa de energía, y liquide, recaude y distribuya los valores monetarios correspondientes a las partes y a los transportadores. Así pues, el mercado mayorista realiza entre otras operaciones contratos de Energía en la Bolsa, cuyos precios, cantidades, garantías, liquidación y recaudo se determinan por la mencionada resolución y por el acuerdo de las partes en las reglas del SIC.

En ese sentido, EMCALI EICE E.S.P. y COENERSA S.A.S. E.S.P. suscribieron el contrato de compra de energía eléctrica No. 500-CCE-1408-2020, con el fin de que COENERSA le suministrara a EMCALI, bajo la modalidad "Pague lo Contratado" y "Pague lo Generado", la energía requerida al precio de bolsa horario nacional para atender la demanda total doméstica, donde las cantidades se encuentran sujetas a la liquidación mensual realizada por el ASIC.

Como se observa en los antecedentes, la cláusula cuarta del mencionado contrato establece entre otros aspectos, que para determinar la liquidación mensual se sumarán todas las liquidaciones horarias del mes, dando origen a dos posibles situaciones: i) cuando el neto de la liquidación mensual es un valor positivo, caso en el cual EMCALI tendrá que realizar un pago al proveedor, lo que contablemente implica el reconocimiento de una cuenta por pagar; y ii) cuando el neto de la liquidación mensual es un valor negativo, situación en la cual EMCALI emitirá un documento de liquidación que debe ser pagado por parte del proveedor, lo que contablemente implica el reconocimiento de una cuenta por cobrar.

***

CONCEPTO No. 20241100021111 DEL 19-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la reversión del deterioro de valor de las cuentas por cobrar.

Doctor
JAIME ENRIQUE VALBUENA VILLARREAL
Revisor Fiscal
E.S.E. Carmen Emilia Ospina
Neiva, Huila

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20240010030002 del 06 de junio de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(…) me desempeño como Revisor Fiscal de la Empresa Social del Estado Carmen Emilia Ospina de Neiva, de manera comedida solicito el instructivo para reversar el deterioro de las cuentas por cobrar".

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"2. CUENTAS POR COBRAR

(…)

2.4. Medición posterior

(…)

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

(…)

8. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido.

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

(…)

12. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro acumulado" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando en la medición posterior de las cuentas por cobrar cambie el valor del deterioro respecto al previamente reconocido, la empresa deberá ajustar la diferencia que se presente afectando el resultado del periodo, de acuerdo con las siguientes opciones:

Si el deterioro del valor por el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas se registró en el mismo periodo contable, la E.S.E. reversará las cuentas empleadas en el registro del deterioro, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Si el deterioro del valor por el cálculo de las pérdidas crediticias esperadas se registró en un periodo contable anterior, la E.S.E. registrará la reversión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100013681 del 26-04-2024
20241100013751 del 29-04-2024

1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

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

1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS

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

1.2.5 INVERSIONES CONTROLADAS

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

1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

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

1.2.9 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20241100002861 DEL 07-02-2024		
1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inventarios Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Reconocimiento de los costos de transformación por prestación de servicios.

Doctor
LUIS FERNANDO CARDONA GALEANO
Contador - Dirección Financiera
Empresa de Desarrollo Urbano – EDU
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20230010058962 del 26 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"De acuerdo con el decreto municipal 883 de junio 3 de 2015, del Municipio de Medellín, la EMPRESA DE DESARROLLO URBANO -EDU tiene por objeto principal la gestión y operación urbana e inmobiliaria, el desarrollo, la ejecución, la asesoría y la consultoría de planes, programas y proyectos urbanos e inmobiliarios, en el ámbito municipal, departamental, nacional e internacional.

Sus ingresos se derivan principalmente de los Honorarios por la prestación de servicios en la administración delegada de recursos, NO MANEJA PRODUCTOS EN PROCESO (por concepto de consultorías y/o estudios o diseños) por esta razón ha considerado que no tiene COSTOS DE PRODUCCION y por lo tanto en sus registros contables, no ha estimado la necesidad de administrar la cuenta 7.

El instructivo de cierre anual señala: (…)

La EMPRESA DE DESARROLLO URBANO registra los valores que se detraen de sus ingresos, directamente en las correspondientes subcuentas de la clase 6- COSTO DE VENTAS, porque cada transacción es una operación terminada, que no se agrega

finalmente a un producto o servicio que se vaya transformando, para luego trasladarlo a un inventario de prestación de servicios y posteriormente venderse y convertirse de este modo en un costo de venta.

Tal y como hemos presentado la información vía CHIP, no hemos sido notificados de la imperiosa necesidad de presentar costos de operación.

Por lo anteriormente indicado, solicitamos la ratificación de la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION, en el sentido de que no es absolutamente necesario utilizar las subcuentas de la clase COSTOS DE TRANSFORMACION, cuando la EMPRESA DE DESARROLLO URBANO sólo tiene COSTOS DE VENTAS".

CONSIDERACIONES

El Instructivo N°001 del 12 de diciembre de 2023, el cual hace referencia a las instrucciones dirigidas a las entidades públicas relacionadas con el cambio de periodo 2023-2024, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable señala:

"1.1. Actividades administrativas

1.1.1. Actividades mínimas para desarrollar

(…)

1.2.5. Costos de Transformación

Las entidades que utilizan las cuentas de la clase 7-Costos de transformación realizarán, a 31 de diciembre, el traslado de los costos al inventario o al costo de ventas, en relación con la producción de bienes o la prestación de servicios, respectivamente; luego, efectuarán el cierre de estas cuentas debitando la subcuenta 'Traslado de costos (Cr)' y acreditando las subcuentas que registran los diferentes conceptos de costos de producción, de la cuenta que corresponda" (Subrayado fuera del texto).

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 332 de 2022, las cuales aplicaban para el año 2023, establecían:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(…)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

(…)

9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

17. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la empresa haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

18. Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de avance de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario.

(…)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

(…)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

(…)

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable" (Subrayados fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las resoluciones 321 y 341 de 2022, describe las siguientes clasificaciones:

6390-OTROS SERVICIOS: "Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable".

7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN de la siguiente manera: "En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse en el curso normal de operación. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito".

7910-SERVICIOS DE CONSULTORÍA: "Representa el valor de los costos originados en la prestación de servicios de consultoría". Además, establece que se debita con "1-El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos. 2-El valor de los costos trasladados temporalmente al inventario de prestadores de servicios, para los cuales aún no se haya reconocido el ingreso, cuando estos se devuelvan para continuar con la acumulación. (…)" y se acredita con "1-El valor de los costos acumulados que se trasladen al costo de ventas, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), cuando se reconozca el ingreso. 2-El valor de los costos acumulados que se trasladen temporalmente al inventario de prestadores de servicios a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), a efectos de reporte, cuando no se haya reconocido el ingreso".

7990-OTROS SERVICIOS: "Representa el valor de los costos originados en la prestación de servicios por conceptos diferentes a los especificados anteriormente". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de Inventarios y el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los costos de transformación representan las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la producción de bienes y la prestación de servicios.

Además, la misma Norma indica que de manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la empresa haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias.

En consecuencia, los costos relacionados con los servicios prestados por la Empresa de Desarrollo Urbano – EDU, deberán reconocerse y acumularse en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 79-OTROS SERVICIOS, de acuerdo con el servicio prestado.

Seguidamente, cuando se reconozca el ingreso se realizará el traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas, previa distribución de los costos indirectos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIO y un crédito en la subcuenta que corresponda denominada "Traslado de Costos (Cr)" del grupo 79-OTROS SERVICIOS.

Para efectos de presentación de la información financiera, cuando los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de avance de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias, los costos de transformación de prestación de servicios se trasladarán al inventario de prestadores de servicios, mediante un crédito en la subcuenta "Traslado de Costos (Cr)" del grupo 79-OTROS SERVICIOS. Luego, el valor de los costos trasladados temporalmente al inventario de prestadores de servicios, se devuelve para continuar con la acumulación.

Por lo anterior, la EDU para efectos de reporte y en línea con lo señalado en el Instructivo N°001 del 12 de diciembre de 2023, trasladará los costos acumulados en la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN a los grupos 15-INVENTARIOS o 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS, de conformidad con lo aquí señalado.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100015741 del 09-05-2024

1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20241100010911 DEL 21-03-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos
	SUBTEMA	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo

Doctor
CARLOS ALBERTO BORJA
Contador
E.S.E. Nuestra Señora del Carmen-Carmen de Apicalá
Carmen de Apicalá, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010008402 del 12 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La entidad cuenta con un terreno el cual en libros está muy desvalorizado, se requiere una valoración económica por la lonja, pero la entidad no cuenta con recursos económicos para este gasto. Existe otro medio de evaluar el valor económico de este bien ya que se (sic) requiere con urgencia".

CONSIDERACIONES

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

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

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley".

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

"ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (…)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

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

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 413 de 2023, disponen:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(…)

10.3. Medición posterior

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

(…)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

2. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

(…)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(…)

16.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

6. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la empresa recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(…)

16.3. Reconocimiento

11. La empresa reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(…)

16.4. Medición del valor recuperable

(…)

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la empresa estimará el valor recuperable el cual corresponde al mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición y el valor en uso". (subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre la pertinencia o no de realizar avalúos a los bienes inmuebles, por corresponder a una decisión administrativa de la E.S.E.

No obstante, para efectos contables y de acuerdo con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo; con posterioridad al reconocimiento de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, estos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por consiguiente, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Los avalúos que se realicen en la aplicación del citado Marco Normativo únicamente serán con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro. Para lo cual, como mínimo al final del periodo contable, la E.S.E. Hospital Nuestra Señora del Carmen-Carmen de Apicalá evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. De modo que, si existe algún indicio, la E.S.E. estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, para efectos contables, la E.S.E. no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100015741 del 09-05-2024

CONCEPTO No. 20241100013561 DEL 25-04-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la depreciación con posterioridad al cambio en la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo.

Doctora
SANDRA MILENA MONROY RAMÍREZ
Director Financiero
Gestión energética S.A. E.S.P.
Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010013952 del 11 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"En diciembre del año 2013 GENSA S.A. E.S.P. celebró el Contrato Especial GGC-209-2013 con el Ministerio de Minas y Energía, dentro del cual recibió activos tangibles en la central Mitú, que son utilizados para la Generación de Energía. En dicho contrato se le asigna a GENSA la obligación de realizar la administración, operación y mantenimiento de la central y a establecer contratos de venta de energía con los Prestadores del Servicio Locales mediante los cuales le sean remunerados los costos y gastos reales y adicionalmente se le dan instrucciones respecto del uso que debe dar a la componente de aportes públicos en inversión. La vigencia del contrato fue por 10 años.

Durante el proceso de transición a NIIF para efectos de la aplicación contable de este contrato especial se tuvo en cuenta:

(…)

Concepto emitido por la Contaduría General de la Nación el 23 de febrero de 2015 a GENSA, frente a consulta realizada el 30 de enero de 2015.

(…) GENSA S.A ESP, deberá determinar conjuntamente con el Ministerio de Minas y Energía, si dentro del alcance del contrato especial N° GGC de 2013, se configura el control pleno de los activos transferidos, (…) esto es, si la empresa puede decidir el propósito para el cual se destina el activo (…). En caso contrario, deberá continuar revelándolos a nivel cuentas de orden.

Y finalmente respuesta dada por el Ministerio de Minas y Energía el 6 de octubre de 2016, en donde esta entidad concluye después de las mesas de trabajo conjuntas entre la Contaduría, Ministerio y Gensa lo siguiente:

'…los activos que sean propiedad del Ministerio, pero que este no ejerza un control sobre los mismos, no deberán ser registrado en este Ministerio, sino que los deberá registrar el tercero u operador a quien el Ministerio le haya entregado los bienes en comodato o en administración, operación y mantenimiento'.

Para el reconocimiento de los activos adquiridos mediante contratos especiales de las Zonas No Interconectadas, GENSA evaluó las condiciones de los contratos, determinando que tiene el control de los activos y la obtención sustancial de la mayor parte de los beneficios económicos derivados de los activos; considerando lo anterior se reconocieron y midieron según como se describe a continuación:

GENSA tiene el control y no la titularidad o derecho de dominio sobre los bienes, espera la obtención de beneficios económicos asociados por la utilización del activo, razón por la cual efectuó el reconocimiento de dichos activos como propiedad, planta y equipo de propiedad de terceros, (…).

Para este tipo de activos, recibidos sin contraprestación, condicionados a su utilización para la producción de energía en las Zonas No Interconectadas se estableció reconocerlos en los estados financieros (…) por el valor en libros de la entidad concedente, valor establecido en cada uno de los contratos. Lo anterior considerando los parámetros determinados por Gensa en protocolo de contratos especiales, el cual se adjunta y dentro de la medición inicial de activos de propiedad planta y equipo de tercero PPYE los cuales enuncian que, cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones (…).

(…)

Después del reconocimiento inicial, los activos de propiedad, planta y equipo de propiedad de terceros se medirán por su valor inicial, menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La vida útil de los activos de propiedad planta y equipo de propiedad de terceros, recibidos por parte del Ministerio de Minas se estableció por el termino de duración del contrato (…).

(…)

Un activo de propiedad planta y equipo de propiedad de terceros se dará de baja en el estado de situación financiera cuando no se espere obtener beneficios económicos del mismo, cuando no se encuentre en condiciones para operar o cuando hayan vencidos los términos del contrato suscrito con la entidad concedente.

(…)

El Ministerio de Minas y Energía y GENSA S.A. ESP, el pasado 26 de diciembre de 2023, suscribieron el otrosí 1 al Contrato Especial GGC-209-2013, a través del cual las partes acuerdan prorrogar el plazo de ejecución del citado acuerdo, a razón de la necesidad de corregir el déficit financiero existente en la operación del sistema de generación de Mitú.

Mediante memorando con radicado No. 3-2023-038286 del 26 de diciembre de 2023 y su alcance, los cuales hacen parte integral del documento, el supervisor del contrato de la Dirección de Energía Eléctrica avala y solicita: '(…)

Con el fin de determinar el valor a reconocer de los activos de propiedad planta y equipo de terceros relacionados con la prórroga del contrato GGC-209-2013, atendiendo las disposiciones para establecer la vida útil en los activos y considerando que se presentó un cambio en tiempo del contrato inicialmente suscrito y éste se prolonga por tres meses más hasta el mes de marzo de 2024, Gensa consideró realizar un ajuste en la estimación de la vida útil de los activos, los cuales, a 01 de enero de 2023, arrojaban una vida útil restante de doce (12) meses; razón por la cual es necesario la ampliación de ésta por un periodo correspondiente a quince (15) meses, teniendo en cuenta que la vida útil de éstos activos está dada en el tiempo que dure el contrato.

(…)

Teniendo en cuenta el contexto anterior, me permito realizar las siguientes consultas:

1. Entendiendo que los activos quedaron totalmente depreciados a diciembre 31 de 2023 y que no se realizó la baja, sino por el contrario se mantuvo y presentó en los estados financieros a 01 de enero de 2024 estimando una depreciación mensual proporcional por el tiempo de duración de la prórroga (3 meses) y tomando como base el último año de depreciación (2023) para recalcular a 15 meses la depreciación. ¿Qué consideraciones presenta la Contaduría General de la Nación ante esta dinámica contable realizada por Gensa, si es viable la misma o no?

2. De acuerdo a reunión previa con el Ministerio, se realizará una nueva prórroga al contrato especial para el AOM de las plantas de generación de Mitú, el mismo podrá ser por el término del otrosí 1 suscrito en diciembre, o por un término menor, o mayor, hasta tanto se defina el recibo de la central por parte de esta entidad gubernamental, ¿Qué valor

debería tener en cuenta Gensa para contabilizar los activos adheridos a esta nueva prórroga, cuando este otrosí no tiene valor alguno?

3. Teniendo en cuenta el deterioro de los activos, y que la depreciación se realizó con base en montos y mediciones del año 2013 y finalizó en diciembre de 2023; ¿es necesario que se les asigne un nuevo monto a los activos y si el contrato no tiene valor establecido, se debería hacer con base a un avalúo, podría tomarse el mismo valor del contrato establecido en 2013 o por el contrario no debería hacerse nada?"

De acuerdo con llamada telefónica del 8 de abril de 2024 la consultante indica que los activos a que hace referencia en la pregunta 2 no son activos nuevos, sino que son los mismos de la pregunta 1.

En cuanto a la pregunta 2 indica que de acuerdo con Otrosí No. 2 al contrato firmado el 26 de marzo de 2024 la nueva prórroga es por 12 meses.

CONSIDERACIONES

El OTROSI No. 1 al Contrato GGC 209 de 2013 celebrado entre el Ministerio de Minas y Energía y Gestión Energética S.A. E.S.P., firmado el 26 de diciembre de 2023, indica:

"CLÁUSULA PRIMERA: PRORROGAR el plazo de ejecución del Contrato 209-2013 por el término de tres (3) meses a partir de la presente modificación. Término que será contado a partir del 27 de diciembre de 2023 hasta el 26 de marzo de 2024".

De igual manera, el OTROSI No. 2 al Contrato GGC 209 de 2013 celebrado entre el Ministerio de Minas y Energía y Gestión Energética S.A. E.S.P., firmado el 26 de marzo de 2024, indica:

"CLÁUSULA PRIMERA: PRORROGAR el plazo de ejecución del Contrato GGC-209-2013 por el término de un (1) año, es decir, desde el 27 de marzo de 2024 hasta el 26 de marzo de 2025".

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(…)

10.2. Medición inicial

(…)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

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

(…)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. (…).

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: (…) d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(…)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(…)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de

la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(…)

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

(…)

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

(…)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un valor monetario obtenido por la empresa al medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor razonable de los activos financieros, la depreciación de los activos, las obligaciones por beneficios posempleo y las provisiones.

16. El uso de estimaciones constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en la información fiable disponible o en las técnicas o metodologías utilizadas para la estimación contable, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes" (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. Entendiendo que los activos quedaron totalmente depreciados a diciembre 31 de 2023 y que no se realizó la baja, sino por el contrario se mantuvo y presentó en los estados financieros a 01 de enero de 2024 estimando una depreciación mensual

proporcional por el tiempo de duración de la prórroga (3 meses) y tomando como base el último año de depreciación (2023) para recalcular a 15 meses la depreciación. ¿Qué consideraciones presenta la Contaduría General de la Nación ante esta dinámica contable realizada por Gensa, si es viable la misma o no?

De conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, una estimación contable es un mecanismo para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse, lo cual implica el uso de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas, como la vida útil de los activos depreciables.

Atendiendo a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo, la vida útil de un elemento perteneciente a este grupo de activos es un criterio que debe evaluarse como mínimo al término de cada periodo contable y, si existe un cambio significativo en esta variable, se deben realizar los ajustes necesarios para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros, lo cual debe contabilizarse como un cambio en una estimación contable, es decir, de forma prospectiva. En este sentido, si en 2023 la empresa obtuvo nueva información que conllevaba a un cambio en la depreciación, debió ajustar el cálculo de dicha estimación a partir de ese momento.

Así pues, si comenzando 2023 se estimaba una vida útil restante de 12 meses, pero durante ese mismo periodo se determinó, por medio del Otrosí No. 1 al Contrato GGC 209 de 2013, prorrogar el plazo de ejecución por el término de 3 meses, la vida útil remanente del activo es de 15 meses a partir de dicho periodo contable.

Para determinar la depreciación de los periodos restantes, este cambio en la vida útil se debió aplicar al valor en libros del activo en el momento del cambio, por tanto, los activos no debieron quedar totalmente depreciados a 31 de diciembre de 2023, puesto que el cambio en la estimación extendió su vida útil, y por consiguiente la empresa debió ajustar la depreciación del periodo en mención.

Si la empresa no efectuó lo mencionado anteriormente deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

PREGUNTAS 2 Y 3. (…) Se realizará una nueva prórroga al contrato especial para el AOM de las plantas de generación de Mitú, (…) ¿Qué valor debería tener en cuenta Gensa para contabilizar los activos adheridos a esta nueva prórroga, cuando este otrosí no tiene valor

alguno? Teniendo en cuenta el deterioro de los activos, y que la depreciación se realizó con base en montos y mediciones del año 2013 y finalizó en diciembre de 2023 ¿es necesario que se les asigne un nuevo monto a los activos y si el contrato no tiene valor establecido, se debería hacer con base a un avalúo, podría tomarse el mismo valor del contrato establecido en 2013 o por el contrario no debería hacerse nada?

Dado que la empresa hace referencia a los mismos activos relacionados en el punto anterior, a partir del momento en que se conozca esta nueva información deberá aplicar lo allí señalado, es decir, deberá tratarlo como un cambio en una estimación contable calculando nuevamente el valor de la depreciación con base en la nueva vida útil restante.

Así pues, si comenzando 2024 se estimaba una vida útil restante de 3 meses, pero durante este mismo periodo se determinó, por medio del Otrosí No. 2 al Contrato GGC 209 de 2013, prorrogar el plazo de ejecución por el término de 12 meses, la vida útil remanente del activo es de 15 meses a partir de dicho periodo contable.

Ahora bien, teniendo en cuenta que a 31 de diciembre de 2023 el activo no debió quedar totalmente depreciado puesto que se ajustó la estimación por el cambio ocurrido en ese periodo, el valor en libros a esa fecha de corte será el valor al cual se le aplicará la depreciación con el cambio en la vida útil determinado en 2024.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100010971 del 21-03-2024
20241100011171 del 26-03-2024

1.2.11 PROPIEDADES DE INVERSIÓN

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

1.2.12 ACTIVOS INTANGIBLES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100017681 del 27-05-2024

1.2.13 ARRENDAMIENTOS

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

1.2.14 ACTIVOS BIOLÓGICOS

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

1.2.15 COSTOS DE FINANCIACIÓN

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

1.2.16 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100010911 del 21-03-2024

1.2.17 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS

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

1.2.18 EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

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

1.2.19 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20241100012281 DEL 11-04-2024		
1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de cuenta por pagar por la compra de terrenos

Doctora
ALBA LUCIA LÓPEZ MIRANDA
Contadora
Asociación Canal Local de Televisión de Medellín
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010011632 del 27 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"en días anteriores recibí respuesta a una consulta que les hice según Radicado # 242012746 , yo estoy segura que no les brinde la información necesaria para resolver la consulta por lo tanto hoy le vuelvo a escribir , porque en la respuesta anterior no tuvo en cuenta que es un valor muy material y que no se contabilizó anteriormente y se fue generando desde el 2017 con el IPC de cada año y períodos siguiente, es un gasto de financiación de la deuda del lote que se compró a EPM, no se hizo porque no informaron de esta renegociación al área de contabilidad de Telemedellín, a continuación relaciono un cuadro con los hechos

Afectación de las Cuentas por Pagar a largo plazo a EPM

871.450.529	Valor IPC del 2017 Al 2021
162.447.363	Valor IPC 2022
1.033.897.892	**Sub Total 2022**
298.074.060	IPC 2023 que Afecto Utilidad del 2023 y Aumento CXP 2023
1.331.971.952	Sub Total 2023

Afectación al Patrimonio en el resultado de ejercicios anteriores".

Mediante llamada telefónica realizada a la consultante el 5 de abril de 2024, nos confirma que el ajuste realizado desde el periodo 2017 por parte de EPM hace parte de una renegociación por concepto de reconocimiento del costo de financiación de la deuda adquirida.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas por la Resolución 413 de 2023, indican:

"3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(…)

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

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

(…)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para

tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(…)

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

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

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

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

Además, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 418 y 442 de 2023, describe la cuenta 5804-FINANCIEROS de la siguiente manera: "Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros".

Por último, la CGN emitió concepto con radicado 20241100004281 del 21 de febrero de 2024, dirigido a la doctora Alba Lucia López Miranda, se concluye:

"Así las cosas, la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín deberá reconocer como un pasivo el mayor valor que está obligada a pagar a EPM, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR".

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones y bajo el entendido de que el incremento del valor de la cuenta por pagar es debido al efecto de la renegociación de la deuda adquirida por la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín con EPM, en la compra de un terreno; este mayor valor de la deuda no es posible registrarlo contablemente como un mayor valor del activo ya adquirido. En este contexto, la empresa debió reconocerlo como un gasto financiero en los periodos en que surgía dicho incremento mediante un débito en la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Así las cosas, dado que la Asociación Canal Local de Televisión de Medellín contaba con la información sobre la renegociación de la deuda ajustada al IPC desde el año 2017 al 2023 y no reconoció en los periodos respectivos este incremento, se presenta un error al omitir dicha información en la preparación de los estados financieros para tales periodos. Por lo tanto, la empresa deberá corregir el error contable en el periodo actual, atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor del incremento pactado por los periodos de 2017 a 2023.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Por medio de este concepto, se deroga el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante el radicado No. 20241100004281 del 21 de febrero de 2024.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100004191 del 20-02-2024
20241100004281 del 21-02-2024
20241120003971 del 04-03-2024
20241100022071 del 26-06-2024

1.2.20 PRÉSTAMOS POR PAGAR

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

1.2.21 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

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

1.2.22 PROVISIONES

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

1.2.23 ACTIVOS CONTINGENTES

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

1.2.24 PASIVOS CONTINGENTES

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

1.2.25 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100002861 del 07-02-2024
20241100018991 del 30-05-2024
20241100020721 del 13-06-2024
20241100022491 del 27-06-2024

1.2.26 AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20241100000291 DEL 05-01-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Diferencia entre las transferencias y las subvenciones

2	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre las transferencias y las subvenciones

Señor
JAVIER DE CASTRO DE LOS RÍOS
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20231100056432 del 07 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. ¿Qué es una transferencia y qué es una subvención para el Régimen de Contabilidad Pública?
2. ¿Cuáles son las fuentes normativas contables expedidas por la CGN en las que se han definido los conceptos transferencia y subvención?
3. Por favor enlistar, en caso de existir, la doctrina de la CGN que ha tratado el tema".

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(…)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario".

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 286 de 2023, establecen:

"2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(…)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán

como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

4. Las subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones".

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala que se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido; y que también se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

La diferencia entre ambos conceptos radica en que el término 'transferencia' se usa cuando la parte receptora de los activos es una entidad de gobierno, es decir, sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y el término 'subvención' se usa cuando la parte receptora de los activos es un tercero diferente a una entidad de gobierno o de los empleados de la entidad.

Así las cosas, por ejemplo, si una empresa no cotizante, es decir, sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, recibe dinero sin entregar nada a cambio de una entidad de gobierno o de cualquier otro tercero, dicho hecho económico corresponderá a una subvención. De esta manera, si la entidad de gobierno es la que recibe el dinero sin entregar nada a cambio de una empresa no cotizante o de cualquier otro tercero, dicho hecho económico corresponderá a una transferencia.

Ahora bien, tanto las Normas, como la Doctrina Contable Pública Compilada de ambos Marcos Normativos puede consultarse directamente en la página de la CGN, siguiendo las rutas:

1. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP→ Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Elegir las Normas o la Doctrina Contable Pública → elegir el icono ⁝ → Descargar.

2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP→ Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público → Elegir las Normas o la Doctrina Contable Pública → elegir el icono ⁝ → Descargar.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100015741 del 09-05-2024
20241100018991 del 30-05-2024

CONCEPTO No. 20241120011961 DEL 08-04-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Gastos de transferencias y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos transferidos de acuerdo con artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, tanto para la entidad transferidora como para la entidad receptora del activo

2	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos transferidos de acuerdo con artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, tanto para la entidad transferidora como para la entidad receptora del activo

Doctora
OLGA LUCÍA ORDUZ BUENO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010002132 del 16 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"El artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 "Colombia Potencia Mundial de la vida", modifica el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, estableciendo respecto a la Movilización de activos que:

'(…) todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A. -CISA-, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes

inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones (…)'.

En cumplimiento de lo señalado en el artículo antes citado, el Ministerio de Transporte ha transferido a Central de Inversiones S.A.-CISA, a título gratuito la propiedad de dos (2) bienes inmuebles (corte a septiembre 30 de 2023 reporte operaciones recíprocas) y se encuentra en proceso de transferencia de la participación societaria de las inversiones que posee en seis (6) Centros de Diagnóstico Automotor-CDA, seis (6) sociedades portuarias y 20 terminales de transporte.

Como quiera que la transferencia de los bienes inmuebles y de la participación de las inversiones se realiza en cumplimiento de un mandato legal (Plan Nacional de Desarrollo), se consulta el tratamiento contable que deben realizar el Ministerio de Transporte y Central de Inversiones CISA S.A. con el propósito de reflejar las transferencias de los bienes e inversiones antes citadas y coincidir con la información las dos entidades con el reporte de operaciones recíprocas".

CONSIDERACIONES

La Ley 2294 de 2023, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 "Colombia Potencia Mundial de la Vida", establece:

"ARTÍCULO 330. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

ARTÍCULO 238. MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A -CISA-, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley.

El registro de la transferencia de los inmuebles entre las entidades públicas y CISA estará exento de los gastos e impuestos nacionales asociados a dicho acto.

Transfiérase a título gratuito a favor de Central de Inversiones S.A CISA las acciones de propiedad del Ministerio de Transporte en los Centros de Diagnóstico Automotor - CDA-, sociedades portuarias y terminales de transporte cuyas participaciones accionarias sean iguales o inferiores al 49%. (…)" (subrayados fuera de texto).

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

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

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

(…)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(…)

Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

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

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

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(…)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

(…)

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado (…).

(…)

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario" (subrayados fuera de texto).

Asimismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante la Resolución 332 de 2022, establecen:

"2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(…)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado".

Por otro lado, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado con la Resolución 421 de 2023, indica:

"2. MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES

2.1. Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

Si bien los artículos 238 de la Ley 1450 de 2011 y 26 de la Ley 1420 de 2010 establecieron que la transferencia de los inmuebles a CISA se hace a título gratuito y mediante acto administrativo, estos bienes deben continuar reconociéndose como activos de la entidad que los transfiere, hasta tanto se reasignen a otras entidades públicas o se comercialicen. Lo anterior, teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad a CISA se hace con el fin de viabilizar y agilizar la movilización de los activos, constituyéndose CISA, en su calidad de colector de activos públicos, en el administrador de los bienes recibidos para cumplir la finalidad establecida legalmente".

Por último, a través de radicado CGN N° 20241100000361 del 9 de enero de 2024 dirigido al doctor Nicolás Corso Salamanca, presidente de Central de Inversiones S.A. (CISA), la CGN conceptuó lo siguiente:

"(…) como el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 establece que serán transferidos a la Central de Inversiones S.A. (CISA) los bienes señalados en dicho artículo a título gratuito, CISA evaluará si controla los bienes recibidos desde la fecha de vigencia de la Ley 2294 de 2023 para determinar si debe o no reconocerlos como activo. En consecuencia, CISA aplicará alguno de los siguientes dos tratamientos contables, según cada caso:

A. En caso de que la empresa determine que controla los bienes, CISA los reconocerá atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, según la cual los activos recibidos sin entregar nada a cambio deben reconocerse como un ingreso por subvenciones.

Para tal efecto, CISA debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno o la subcuenta 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según el tipo de entidad de la cual provengan los bienes.

(…)

B. En caso de que la empresa determine que no controla los bienes, CISA continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de

los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023".

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno los activos se definen como aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, donde el control se relaciona con la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

La evaluación del control incluye aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En consecuencia, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos referidos.

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecen que los gastos por subvenciones se reconocerán cuando se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, activos monetarios o no monetarios sin recibir nada a cambio. Así pues, la entidad transferidora del activo reconocerá un gasto en el resultado del periodo en el momento en que surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

No obstante, en caso de que la entidad conserve el control del activo continuará reconociéndolo en sus estados financieros.

Por lo anterior, tanto Central de Inversiones S.A. (CISA) como aquellas entidades de gobierno que deben transferirle a esta empresa, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones, aplicarán alguno de los siguientes tratamientos contables, según cada caso:

1- Cuando la entidad de gobierno transfiera el control de los bienes a CISA

En el momento en que se realice la entrega del activo, la entidad de gobierno debitará la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas

de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO.

Por su parte, CISA reconocerá los bienes atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, según la cual los activos recibidos sin entregar nada a cambio deben reconocerse como un ingreso por subvenciones.

Para tal efecto, CISA debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2- Cuando la entidad de gobierno no transfiere el control de los bienes a CISA

En caso de que la entidad de gobierno determine que aún tiene control sobre los activos, y estos son bienes inmuebles, continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023.

De igual manera, aunque las participaciones accionarias no se encuentran reguladas en el mencionado procedimiento, la entidad continuará reconociendo estos activos en sus estados financieros.

Asimismo, CISA continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023.

Sin embargo, lo indicado en este numeral se aplicará hasta que se emita la reglamentación sobre el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 que permita definir el tratamiento contable correspondiente con la realidad del hecho económico.

***

CONCEPTO No. 20241100017261 DEL 22-05-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos recibidos a través de una subvención. Grupo contable en el que se clasifican las subvenciones. Información que se debe presentar en el estado de resultado integral. Grupos en los que se clasifican los gastos de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas.

Doctora
MARÍA ANDREA ROMERO ORTEGA
ESE Hospital Local Cartagena de Indias
Cartagena, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20241100018802 del 05 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

"La ESE recibe recursos del Ministerio de Salud para el fortalecimiento de la atención primaria en salud a través de la conformación y operación de equipos básicos en salud, incluido la contratación del talento humano. Si al término de la vigencia, no se cumple con la condición, se reintegrará el recurso excedente al Ministerio.

Así las cosas, se tienen los siguientes interrogantes:

1. Procedimiento contable para los recursos recibidos.
2. ¿Se puede la subvención a registrar, tomarla como ingreso operacional, en el entendido que la ESE como actividad principal, es la prestación de servicios de Salud?
3. ¿Se puede clasificar las subvenciones registradas durante la vigencia, una parte como no operacional y otra parte como operacional?
4. Si la subvención se toma como un ingreso no operacional, Al contratar el talento humano para la ejecución de los recursos, ¿debo registrar contablemente dentro del catálogo de cuentas como un gasto no operacional?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(…)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(…)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

4. Las subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la empresa receptora del activo transferido evalúa que la subvención le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la empresa obtenga el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto y que, si este

no se usa o consume como se especifica, se devuelva, total o parcialmente, al transferidor, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa receptora de la subvención, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

8. Si la empresa evalúa que la subvención no le impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la empresa obtenga el control del activo no monetario.

9. Las subvenciones en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la empresa tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(…)

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(…)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(…)

1.3.3. Estado del resultado integral

27. El estado de resultado integral presenta las partidas de ingresos, gastos y costos de la empresa reflejando el resultado integral del periodo. Además, muestra de forma separada, la información correspondiente al resultado del periodo, al otro resultado integral y al resultado integral total.

1.3.3.1. Información a presentar en el estado de resultado integral

(…)

31. La empresa presentará en el estado de resultado integral, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa.

(…)

1.3.3.2. Información a presentar en la sección del resultado del periodo o a revelar en las notas

(…)

34. Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la empresa revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe. En todo caso, con independencia de la materialidad, la empresa revelará de forma separada, las partidas de ingresos o gastos relacionadas con lo siguiente:

a) los ingresos de actividades ordinarias;

(…)

c) las ganancias y pérdidas que surjan de la baja en cuentas de activos;

(…)

f) los ingresos y gastos financieros; (…)" (subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 418 y 442 de 2023, indica que el Código Contable está conformado por cuatro niveles de clasificación con seis dígitos; en donde el primer dígito corresponde a la Clase, el segundo al Grupo, el tercero y cuarto dígitos corresponden a la Cuenta y el quinto y sexto a la Subcuenta. Para la clase 4-INGRESOS los grupos son: 41-INGRESOS FISCALES, 42-VENTA DE BIENES, 43-VENTA DE SERVICIOS, 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES Y 48-OTROS INGRESOS.

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. Procedimiento contable, para una Empresa Social del Estado, de los recursos recibidos del Ministerio de Salud para el fortalecimiento de la atención primaria en salud, si al término de la vigencia no se cumple con la condición, se reintegrará el recurso excedente al Ministerio.

De acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, aquellos activos que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido, deben reconocerse como subvenciones, las cuales pueden o no estar sometidas a estipulaciones.

Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de desempeño, esto es cuando la empresa debe usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto. Dichas estipulaciones pueden ser restricciones o condiciones.

Se considera una restricción cuando la empresa receptora debe usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando no se cumple la obligación de desempeño. Por el contrario, una condición surge cuando al no cumplir la obligación de desempeño, la empresa debe retornar al transferidor, de manera total o parcial, los recursos recibidos inicialmente; además para que corresponda a una subvención condicionada deberá cumplirse con lo señalado en el párrafo 7 de la Norma Ayudas gubernamentales y subvenciones.

Por lo anterior, la empresa deberá evaluar si el Ministerio de Salud le ha impuesto algún tipo de estipulación, bien sea una restricción o una condición y así efectuar alguno de los dos reconocimientos contables descritos a continuación:

- Si la empresa determina que la subvención no está sometida a estipulaciones o que se le ha impuesto una restricción, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la empresa obtenga el control del activo no monetario, por lo cual debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

- Si la empresa determina que se le ha impuesto una condición, reconocerá inicialmente un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En la medida que se cumpla la condición se reconocerá el respectivo ingreso, para lo cual debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Además, reconocerá el activo o gasto y el pasivo por el bien o servicio recibido.

PREGUNTAS 2 Y 3. ¿Se puede la subvención a registrar, tomarla como ingreso operacional, en el entendido que la ESE como actividad principal, es la prestación de servicios de Salud? ¿Se puede clasificar las subvenciones registradas durante la vigencia, una parte como no operacional y otra parte como operacional?

La estructura del Catálogo General de Cuentas (CGC) de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, está conformada por cuatro niveles de clasificación, con seis dígitos que componen el Código Contable, donde los 2 primeros dígitos corresponden al Grupo. Así pues, para el caso de los ingresos se observa que el CGC contempla los siguientes: 41-INGRESOS FISCALES, 42-VENTA DE BIENES, 43-VENTA DE SERVICIOS, 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, 48-OTROS INGRESOS. Se evidencia entonces que en las clasificaciones del ingreso no existen los ingresos operacionales y tampoco los ingresos no operacionales.

En ese sentido cuando se registra una subvención, que se ha determinado previamente que debe tratarse como un ingreso y no como un pasivo diferido, la empresa clasificará el hecho económico en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, como se mencionó en la respuesta a la pregunta 1.

Adicionalmente, la Norma de presentación de estados financieros tampoco contempla una clasificación de ingresos o gastos en operacionales o no operacionales. Al respecto, la citada Norma establece que en el estado de resultado integral se presentan las partidas de ingresos, gastos y costos de la empresa reflejando el resultado integral del periodo, y mostrando separadamente la información correspondiente al resultado del periodo, al otro resultado integral y al resultado integral total.

De igual manera, la empresa debe presentar, en el estado de resultado integral, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa, como puede ser el caso de las subvenciones.

PREGUNTA 4. Si la subvención se toma como un ingreso no operacional, Al contratar el talento humano para la ejecución de los recursos, ¿debo registrar contablemente dentro del catálogo de cuentas como un gasto no operacional?”

Al respecto, se reitera que la regulación contable pública no contempla una clasificación de ingresos y gastos, en operacionales y no operacionales.

***

CONCEPTO No. 20241100019291 DEL 31-05-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las subvenciones recibidas correspondientes a los programas de Equipos Básicos de Salud

Doctor
HAMES RODRÍGUEZ REYES
Contador
E.S.E. Hospital San Rafael – Dolores
Dolores, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010023532 del 29 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Comedidamente me permito solicitar concepto o procedimiento contable para contabilización de recursos recibidos y depositados en cuenta del Hospital correspondientes a los programas de Equipos Básicos de Salud Resolución 2788 de 2022 (Modificada por la Resolución 2519 de 2022) por valor de $558.692.760.

Estos recursos siempre han sido contabilizados como subvenciones, conforme a los procedimientos contables emitido por la Contaduría General de la Nación, también es importante precisar que el Ministerio de Salud contabilizó el recurso aportado al Hospital San Rafael de Dolores en la cuenta contable 1.9.86.04 Gasto diferido por transferencias condicionadas y que revisadas las Reglas de Eliminación nosotros como Hospital debemos registrarlo en la cuenta 2.9.90.03 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas.

(…)

Agradezco su colaboración en aras de determinar la adecuada contabilización, teniendo en cuenta que por la cuantía del recurso y al contabilizarlo como subvención tendríamos dificultad en la utilidad operacional y en la utilidad del ejercicio, deser como informa la directriz de uno de los funcionario antes expuesto, ya lo llevaríamos directo al ingreso y generaría utilidad de la ESE ya que los recursos percibidos por este concepto son utilizados

en la contratación de personal asistencial y demás actividades inherentes para el desarrollo del objeto del convenio".

CONSIDERACIONES

La Resolución 2788 de 2022 (modificada por la Resolución 2519 de 2022), expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social, por la cual se efectúa una asignación de recursos para apoyar la financiación del Programa de Equipos básicos de salud, establece:

"Artículo 2. Destinación. Los recursos asignados a las Empresas Sociales del Estado señaladas en el artículo precedente serán destinados exclusivamente a la financiación, conformación y operación del programa de Equipos Básicos de Salud, para realizar actividades en las zonas rurales, urbanas, poblaciones o grupos sociales donde se cuente con poca o ninguna actividad del plan de intervenciones colectivas, coma una primera etapa en la construcción de un modelo preventivo y predictivo qua articulará recursos de diferentes fuentes.

(…)

Artículo 4. Obligaciones de las Empresas Sociales del Estado. Las Empresas Sociales del Estado relacionadas en el artículo 1° de esta resolución, tendrán a su cargo el cumplimiento de las siguientes actividades:

4.1 Incorporar los recursos asignados en sus presupuestos, de conformidad con la normatividad vigente y remitir a la Dirección de Promoción y Prevención de este Ministerio el soporte correspondiente.

4.2 Velar por la adecuada y oportuna ejecución de los recursos.

4.3 Realizar los trámites presupuestales y aplicar los procedimientos establecidos en el marco de las Normas internacionales de Información Financiera (NIIF) y por la Contaduría General de la Nación, con el fin de revelar en los estados financieros las operaciones relativas a la destinación de los recursos girados.

4.4 Remitir de manera mensual a este Ministerio, un informe de la ejecución de los recursos y de las actividades realizadas por los equipos básicos, de acuerdo con los contenidos y soportes que defina la Dirección de Promoción y Prevención. (…)

4.7 Garantizar el suministro de información oportuno al Ministerio de Salud y Protección Social, así coma a los organismos de control, cuando le sea requerida.

(…)

Artículo 7. Reintegro de recursos y rendimientos. Las entidades beneficiarias de los recursos asignados en el artículo 1 de esta resolución, deberán reintegrar mensualmente a la ADRES, a la cuenta que determine dicha entidad, los rendimientos financieros generados por los recursos de que trate la presente resolución. Así mismo, las citadas entidades qua a treinta (30) de diciembre de 2023 cuenten con saldos no comprometidos, deberán reintegrarlos junto con sus rendimientos financieros dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a dicha fecha, a la cuenta qua determine la ADRES.

Artículo 8. Seguimiento. Este Ministerio, a través de la Dirección de Promoción y Prevención realizará el seguimiento a la ejecución de los recursos asignados en el presente acto administrativo, y de ser necesario informará a las entidades de vigilancia y control, a las autoridades judiciales y a la Fiscalía General de la Nación, para lo de su competencia" (Subrayado fuera del texto).

Respecto de la regulación contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(…)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(…)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

4. Las subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para

un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

(…)

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva, total o parcialmente, al transferidor, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa receptora de la subvención, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

(…)

9. Las subvenciones en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la empresa tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, las subvenciones son activos monetarios y no monetarios que recibe la empresa sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido, las cuales podrán tener un propósito determinado y estar sometidas o no a estipulaciones.

Existen condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto y que si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva total o parcialmente al transferidor quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. De conformidad con la Resolución 2788 de 2022 el Ministerio tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución cuando estos recursos no se usen y tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el Ministerio impone estipulaciones que son condiciones, a la empresa receptora del recurso, en cuanto al uso o consumo del beneficio

económico futuro; la E.S.E., en el momento en que tenga el derecho a percibir los recursos reconocerá un débito en la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En el momento en que se reciban los recursos, la E.S.E. registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Posteriormente, con el cumplimiento de las condiciones impuestas por el Ministerio y la ejecución de los recursos, la ESE debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES; adicionalmente, reconocerá el gasto o el activo adquirido y el pasivo respectivo.

Se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes para que haya una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas en aquellas operaciones en donde participen dos o más entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Lo anterior, teniendo en cuenta que para la ESE implica el reconocimiento de un pasivo diferido y un ingreso por subvenciones, para el Ministerio corresponde un activo diferido y un gasto por subvenciones.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100000361 del 09-01-2024
20241100010971 del 21-03-2024

1.2.27 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

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

1.2.28 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

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

1.2.29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

1.2.30 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

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

1.2.31 COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

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

1.2.32 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100017261 del 22-05-2024

1.2.33 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

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

1.2.34 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE OPERACIÓN

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

1.2.35 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

CONCEPTO No. 20241100000671 DEL 12-01-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Registro contable de corrección de error por clasificación incorrecta de un bien

Señores
E.S.E SUBRED INTEGRADA DE SERVICIOS DE SALUD NORTE
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20231100057972 del 18 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"En el módulo de Activos fijos, se ingresó un elemento en la clasificación errónea, para depurar se debe registrar en el respectivo grupo, para esto se le debe dar salida al activo y se debe tocar la cuenta del patrimonio y para colocarlo en el grupo correcto se debe volver a ingresar. La inquietud radica en el registro contable que afecta el patrimonio al momento de la salida".

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

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

(…)

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

(…)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

La corrección de un error contable por la inadecuada clasificación del activo en un periodo anterior, se efectuará aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de

la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- El registro del bien de manera correcta se realizará mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta del activo a la que corresponda el bien objeto de clasificación, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor total registrado del activo.

- El valor de la depreciación del periodo corriente, se corregirá en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor correspondiente a la depreciación acumulada del activo registrada en el periodo.

Posteriormente, la empresa deberá estimar y reconocer, para el periodo actual, la medición posterior del bien reclasificado de acuerdo con la Norma aplicable a la clasificación contable en la cual se registre.

- El valor de la depreciación de periodos anteriores, se corregirá mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor correspondiente a la depreciación acumulada del bien registrada para periodos anteriores.

Posteriormente, la empresa deberá estimar y reconocer, para los periodos anteriores, la medición posterior del bien reclasificado de acuerdo con la Norma aplicable a la clasificación contable en la cual sea registrado, afectando las subcuentas que correspondan del activo y como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente los registros mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100004191 del 20-02-2024
20241100010971 del 21-03-2024
20241100012281 del 11-04-2024
20241100013561 del 25-04-2024
20241100013651 del 26-04-2024

20241120010311 del 05-04-2024
20241100017691 del 27-05-2024
20241100021091 del 19-06-2024
20241100021181 del 20-06-2024
20241100022491 del 27-06-2024

1.2.36 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

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

1.2.37 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

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

1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES

1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN

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

1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS

CONCEPTO No. 20241120006221 DEL 08-03-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los procesos judiciales impetrados en contra de la entidad cuyas condenas serán pagadas con recursos del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO)

Doctora
DIANA YANCELLY ARIAS GIRALDO
Gerente Financiera
Sociedad de Activos Especiales S.A.S.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20230010058252 del 19 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(…) A partir de las siguientes consideraciones se exponen las siguientes tesis.

Tesis de la Contraloría General de la República:

El contingente judicial del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado debe estar reconocido en los Estados Financieros de la Sociedad de Activos Especiales SAE S.A.S., y no en los Estados Financieros del FRISCO, pues según el ente de control el FRISCO carece de personería jurídica.

Tesis de la Sociedad de Activos Especiales SAE:

De conformidad con las normas contables y las normas creadoras del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado FRISCO y las responsabilidades y facultades asignadas a la Sociedad de Activos Especiales, el contingente judicial del FRISCO debe reportarse únicamente en los Estados Financieros de esta cuenta especial, debido a que los Estados Financieros del FRISCO son de propósito general y no consolidados con los de la Sociedad de Activos Especiales SAE.

I. CONSIDERACIONES

Que mediante la Ley 333 de 1996 creó el FONDO PARA LA REHABILITACIÓN, INVERSIÓN SOCIAL Y LUCHA CONTRA EL CRIMEN ORGANIZADO "FRISCO" cuya naturaleza corresponde a una cuenta especial sin personería jurídica.

Que mediante el artículo 90 de la Ley 1708 de 2014, por la cual se regulan asuntos relacionados con la extinción de dominio el legislador designó a la Sociedad de Activos Especiales SAE S.A.S., en su calidad de sociedad de economía mixta del orden nacional, autorizada por la Ley, de naturaleza única y sometida al régimen de derecho privado, como administradora del FRISCO, asignando la función de llevar a cabo dicha administración de conformidad con las políticas trazadas por el Consejo Nacional de Estupefacientes, con el objetivo de fortalecer el sector justicia, la inversión social, la política antidrogas, el desarrollo rural, la atención y reparación a víctimas de actividades ilícitas, y todo aquello que sea necesario para tal finalidad.

(…)

Lo que permite establecer que si bien por disposición legal fondos sin personería jurídica como en el caso en concreto, así como el FRISCO por carecer de personería jurídica carece igualmente de derechos y obligaciones, pues si bien para efectos procesales en lo contencioso administrativo para ser parte dentro del marco de un proceso requieren de una entidad que la represente en litigios o asuntos extrajudiciales, bien es cierto también que por disposición de la Ley 1708 de 2014 se le han asignado obligaciones y derechos al FRISCO los cuales se ven materializados en la representación que ellos realiza la Sociedad de Activos Especiales.

A partir de lo expuesto, puede concluirse válidamente que en atención al principio de contabilidad pública, el cual señala que los hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no en su forma (formalidad-prevalencia de la realidad), así como una sentencia en firme dentro del marco del proceso jurídico vinculado a los bienes con extinción de dominio o aquellos inmersos en un proceso de extinción de dominio, no le otorga a la Sociedad de Activos Especiales ningún tipo de beneficio económico, tampoco configura una obligación, lo anterior teniendo en cuenta que por disposición legal la Sociedad de Activos Especiales SAE S.A.S., cumple únicamente el rol de administrador del FRISCO y al contar el Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado con CHIP (código institucional ante la

Contaduría), es este Fondo quien debe registrar en sus propios Estados Financieros la información y cuentas relativas al contingente judicial.

En este orden de ideas se formulan las siguientes.

II. PETICIONES

PRIMERA-. Solicito respetuosamente absolver la siguiente consulta: ¿Debe la Sociedad de Activos Especiales S.A.S., reconocer y registrar en sus Estados Financieros el contingente judicial del Fondo para la Rehabilitación Social, Inversión y lucha contra el Crimen Organizado FRISCO?

SEGUNDA-. En caso de ser afirmativa la consulta elevada en el numeral segundo, solicito respetuosamente sean suministrados los argumentos jurídicos y de hecho que sustenten dicha consideración jurídica.

TERCERA-. En caso de ser negativa la respuesta a la consulta elevada en el numeral segundo, solicito respetuosamente sean suministrados los argumentos jurídicos y de hecho que sustenten dicha consideración jurídica".

CONSIDERACIONES

El Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012, dispone:

"ARTÍCULO 53. CAPACIDAD PARA SER PARTE. Podrán ser parte en un proceso:

1. Las personas naturales y jurídicas.
2. Los patrimonios autónomos.
3. El concebido, para la defensa de sus derechos.
4. Los demás que determine la ley".

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 422 de 2023, establece:

"PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS

(…)

El derecho de reembolso es el derecho legal que tiene la empresa demandada o convocada a exigir que una entidad que no sea parte del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos le reembolse a la empresa demandada o convocada o le pague directamente al demandante o convocante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial.

(…)

2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA EMPRESA

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

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la empresa o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

(…)

3. DERECHOS DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA EMPRESA

En caso de que la empresa demandada o convocada tenga un derecho de reembolso, aplicará lo dispuesto en este numeral y, de manera simultánea, lo establecido en el numeral 2 de este Procedimiento.

El reconocimiento o revelación de los derechos y obligaciones de reembolso dependerá de la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, conforme a lo establecido en los numerales 2.2., 2.3. y 2.4. de este Procedimiento, o de la existencia de una sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, conforme a lo establecido en el numeral 2.5. de este Procedimiento.

Cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos sea remota, la empresa demandada o convocada no reconocerá el derecho en sus estados financieros ni lo revelará como activo contingente. Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso no reconocerá la obligación en sus estados financieros ni la revelará como pasivo contingente.

Cuando sea posible o probable la pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos; se profiera la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial; o se efectúe el pago del reembolso, se tendrá en cuenta el siguiente tratamiento contable.

3.1. Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles

La empresa demandada o convocada revelará, como un activo contingente, los derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles. Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del activo contingente, la empresa debitará la subcuenta 819004-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditará la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso revelará, como un pasivo contingente, las obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles. Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, la empresa debitará la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 919004-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES.

(…)

3.2. Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, probables

La empresa demandada o convocada registrará los derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, probables debitando la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditando la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso registrará la provisión relacionada con la obligación debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 537316-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta 279029-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

(…)

3.3. Derechos de reembolso relacionados con sentencias condenatorias ejecutoriadas, laudos arbitrales definitivos condenatorios o actas de conciliación extrajudicial.

Cuando exista una sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa demandada o convocada registrará la cuenta por cobrar relacionada con la liquidación del derecho de reembolso y la entidad que deba efectuar el reembolso registrará la cuenta por pagar correspondiente, según lo señalado a continuación:

(…)

3.4. Pago del reembolso

Con el pago del reembolso, la entidad que deba efectuarlo debitará la subcuenta 249068-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta del activo que identifique el recurso usado para el pago.

Si los recursos son recibidos por la empresa demandada o convocada para que esta realice el pago del valor determinado en la sentencia condenatoria ejecutoriada, el laudo arbitral definitivo condenatorio o el acta de conciliación extrajudicial, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Para el registro del pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa aplicará lo establecido en el numeral 2.6. de este Procedimiento.

Ahora bien, si los recursos son recibidos directamente por el demandante o convocante, la empresa demandada o convocada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala que con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la empresa o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo

alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Dicha evaluación y el posterior registro contable, si a ello hubiere lugar, corresponde a la empresa o entidad que actúa en el proceso como parte demandada, esto es, corresponde a aquella con la cual se constituyó la relación jurídica procesal en el marco del proceso judicial.

En este sentido, no es viable señalar que derivado del hecho de que a otra empresa, entidad, o para el caso concreto, fondo sin personalidad jurídica, le corresponda el pago de la condena, la parte demandada por esencia económica sea esta, por cuanto dicho hecho económico no es el que determina quien debe realizar el reconocimiento contable de los procesos judiciales.

De allí que el Procedimiento contable en mención señale un acápite dedicado al derecho de reembolso, que es el derecho legal que tiene la empresa demandada a exigir que una entidad que no sea parte del litigio le reembolse a la empresa demandada o le pague directamente al demandante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada.

De conformidad con lo anterior, corresponde a la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. realizar el reconocimiento contable de los pasivos contingentes, provisiones o cuentas pagar de todos los procesos judiciales, arbitrales y conciliaciones extrajudiciales en los que sea parte demandada; y por ende, reconocer el activo contingente, derecho de reembolso o cuenta por cobrar a que tiene lugar producto de estos sucesos, conforme a lo señalado en el numeral 3. del procedimiento contable en mención.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100020831 del 17-06-2024

1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

CONCEPTO No. 20241100000181 DEL 04-01-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento del contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento entre BIF y Profloridablanca

Doctora
CAROLINA CALDERÓN FUENTES
Contadora Pública
E.I.C.E. Profloridablanca
Floridablanca, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20230010054132 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:

"Requerimos de su atención con el fin de aclarar una inquietud que se ha generado en el proceso con un bien inmueble, el cual es entregado por el BIF (Banco inmobiliario de Floridablanca), Entidad que salvaguarda los bienes del municipio.

El BIF hace un "contrato de administración mantenimiento, y aprovechamiento económico del espacio", de las instalaciones del parque de la familia y las oficinas, la entidad está encargada de la administración del parque, ubicado en el anillo vial Floridablanca, es la responsable de su mantenimiento, cuidado, control y usufructo, bajo esas condiciones queremos conocer cuál sería el registro contable que debemos hacer con el fin de aplicar la norma correspondiente.

1. revisando el contrato en las cláusulas del contratista se estípula, Numeral 14.) La entrega del área no implica transferencia de dominio, ni derecho adquisitivo alguno a favor del contratista, en cuanto el contrato a celebrar implica la tenencia temporal y limitada del inmueble. En consecuencia, el Municipio conservará en todo caso la titularidad y posesión

efectiva sobre el bien de uso público. y numeral 25.) Entregar y recibir al término del presente contrato, bajo inventario el inmueble

Bajo este concepto queremos conocer el tratamiento contable que PROFLORIDABLANCA debe darle a la propiedad mencionada en el contrato".

CONSIDERACIONES

El contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del espacio público No. AMAE-001-2023, suscrito entre el Banco Inmobiliario de Floridablanca (Contratante) y Profloridablanca (Contratista), señala:

"(…) hemos decidido celebrar el presente contrato, previas las siguientes consideraciones: 1) Actualmente, el Banco inmobiliario de Floridablanca posee dentro de su inventario un bien inmueble, propiedad del municipio de Floridablanca, denominado Parque de la familia, localizado en la vereda Rio Frio (…) 2) De acuerdo a lo anterior, considerando que el Banco Inmobiliario de Floridablanca no dispone de los recursos necesarios para el cuidado y mantenimiento de este predio, tiene la necesidad de entregarlo a una persona jurídica sin ánimo de lucro, que asuma su administración, mantenimiento y cuidado, con la condición que garantice a la comunidad el acceso y disfrute del mismo (…) CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: 'ADMINISTRACIÓN, MANTENIMIENTO Y APROVECHAMIENTO ECONÓMICO DEL BIEN INMUEBLE DE USO PÚBLICO CORRESPONDIENTE AL DENOMINADO PARQUE DE LA FAMILIA DE PROPIEDAD DEL MUNICIPIO DE FLORIDABLANCA' (…) CLÁUSULA SEGUNDA: PLAZO: El presente contrato tendrá una duración o término de ejecución de VEINTE (20) AÑOS calendario, (…). CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: En virtud del presente contrato la contratista adquiere las siguientes obligaciones que delimitan el alcance del mismo: 1.) Proteger la integridad del bien de uso público y su destinación al uso común en las áreas o espacios destinados a tal propósito. 2.) Garantizar la movilidad general y el disfrute colectivo, destinando el inmueble igualmente para el funcionamiento de actividades comunitarias apropiadas y concertadas con el BIF, en los espacios de uso común en los horarios establecidos. 3.) Dar adecuado manejo al bien de uso público con valor simbólico, ambiental o cultural. 4.) Aprovechar las potencialidades de algunos elementos y espacios del bien de uso público para la financiación y sostenibilidad del equipamiento entregado. 5.) Realizar el mejoramiento, mantenimiento y recuperación del inmueble constitutivo del bien de uso público con la inversión de recursos propios y la reinversión de los recursos provenientes de su aprovechamiento económico, no solo para mejorarlo, sino también para evitar su deterioro a causa del paso del tiempo. (…) 11.) Deberá dar tratamiento prioritario al área de uso público objeto del presente contrato en los programas y/o actividades que directamente desarrolle el Banco Inmobiliario de Floridablanca, la Alcaldía Municipal o cualquier ente descentralizado adscrito a la Administración Municipal sin costo alguno, de conformidad a los horarios autorizados por el contratista. (…) 13.) Presentar semestralmente un informe contentivo de la gestión adelantada en la zona, con su respectivo registro fotográfico, relacionadas con el mantenimiento, operación, y de las actividades descritas en su propuesta. 14.) La entrega

del área no implica transferencia de dominio, ni derecho adquisitivo alguno a favor del contratista, en cuanto el contrato a celebrar implica la tenencia temporal y limitada del inmueble. En consecuencia, el Municipio conservará en todo caso la titularidad y posesión efectiva sobre el bien de uso público. 15.) La entrega de las zonas de uso público que se hace no legaliza ningún tipo de uso, intervención, construcción, ocupación o cerramiento realizado en contravención a las normas jurídicas y técnicas o sin licencia o por fuera de la autorización dada por el BIF, a través de este contrato. (…) 19.) Abstenerse de dar en garantía los bienes objeto de este contrato, así como de celebrar contratos de cesión o cualquier otro acto que implique enajenación o negociación de la (s) zona(s) objeto del presente contrato. (…) 25.) Entregar y recibir al término del presente contrato, bajo inventario el inmueble. (…) 29.) Al finalizar el término del contrato se deberá regresar el bien inmueble en óptimas condiciones para el normal funcionamiento de este espacio, y de acuerdo a las mejoras realizadas inicialmente en la propuesta. (…) CLÁUSULA CUARTA: DERECHO DE DOMINIO: La entrega del espacio público es temporal, por ello no implica transferencia de dominio, ni derecho adquisitivo alguno a favor del contratista. El Municipio conservara en todo caso la titularidad y posesión efectiva sobre el espacio público. (…) CLÁUSULA QUINTA: OBLIGACIONES DEL CONTRATANTE: 14). La entrega del área de cesión no implica transferencia de dominio, ni derecho adquisitivo alguno a favor del contratista, en cuanto el contrato a celebrar implica la tenencia temporal del inmueble. En consecuencia, el Municipio conservará en todo caso la titularidad y posesión efectiva sobre el bien de uso público. 15). La entrega de las zonas de uso público que se hace no legaliza ningún tipo de uso, intervención, construcción, ocupación o cerramiento realizados en contravención a las normas jurídicas y técnicas o sin licencia o autorización expresa del BIF. CLÁUSULA SEXTA: VALOR: (…) no se estableció valor económico alguno y por ende no se requiere afectar el presupuesto general de ingresos, gastos y apropiaciones del Banco Inmobiliario de Floridablanca. El tomador debe garantizar el mantenimiento de las instalaciones, su dotación, pago de servicios públicos, al igual que los salarios y prestaciones sociales del personal contratado para su servicio. (…) CLÁUSULA OCTAVA: LIMITACIONES. Acorde con lo establecido en el artículo 19 del Decreto 1504 de 1998 compilado en el decreto 1077 de 2015, el presente contrato no confiere la propiedad ni derecho alguno adquisitivo de dominio al CONTRATISTA, ni a la persona que representa, conservando EL MUNICIPIO, la titularidad y posesión efectiva del espacio público al que se refiere la cláusula primera del presente contrato. Conforme con lo anterior, no genera prestación alguna de tipo económico ni de ninguna otra especie, a cargo del BIF y no podrá ser invocado por EL CONTRATISTA, ni ningún otro particular como fuente generadora de derechos adquiridos. (…)" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"6.2.1. Reconocimiento de activos

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 092 de 2020, establece:

"Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

(…)

2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(…)

2.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la empresa que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la empresa que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas y con lo estipulado en el contrato No. AMAE-001-2023, suscrito entre el Banco Inmobiliario de Floridablanca (Contratante) y Profloridablanca (Contratista), se concluye que el bien de uso público denominado parque de la familia, de propiedad del municipio de Floridablanca, es entregado en administración por el Banco Inmobiliario a Proflorida.

En tal sentido, el tratamiento contable que debe aplicar Profloridablanca corresponde a lo indicado por el numeral 2.2 Administración y venta de bienes del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Lo anterior, dado que el bien se entrega con el propósito de que quien los

reciba los administre y cumpla con este una finalidad específica, y la entidad que lo entrega no pierde su control.

En consecuencia, Profloridablanca registrará el bien que recibe en administración mediante un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

***

CONCEPTO No. 20241100000211 DEL 04-01-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados a un patrimonio autónomo y los rendimientos generados por los mismos.

Doctor
LUIS FERNANDO CARDONA GALEANO
Contador
Empresa de Desarrollo Urbano
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20230010054832 del 27 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Mediante documento privado del 21 de Agosto de 2012, se suscribió un contrato de Fiducia Mercantil entre la Fiduciaria Central S.A y la EMPRESA DE DESARROLLO URBANO – EDU-, denominado FIDEICOMISO MARCO RENOVACION URBANA NARANJAL Y ARRABAL el cual 'tiene por objeto la constitución de un patrimonio autónomo por medio del cual la FIDUCIARIA CENTRAL S.A., en calidad de vocera y administradora del mismo, reciba los recursos financieros, los activos intangibles cuantificados (representados en la gestión de predios, en la gestión urbana y social, en los estudios, diseños, anteproyectos, entre otros), las promesas de entrega de inmuebles a cualquier título, cuando sea del caso, y los demás activos y recursos destinados a la habilitación de los terrenos vinculados al Plan Parcial de Renovación Urbana Naranjal y Arrabal; administre los recursos en la CARTERA COLECTIVA ABIERTA de LA FIDUCIARIA o en PORTAFOLIOS ESPECIALES DE INVERSIÓN PROTEGIENDO SIEMPRE LAS NECESIDADES DE SEGURIDAD, RENTABILIDAD Y DISPONIBILIDAD DEL PATRIMONIO, de acuerdo a las instrucciones que para tal efecto le imparta EL FIDEICOMITENTE CONSTITUYENTE, con destino al desarrollo del mencionado Plan Parcial.'

(…)

Por su parte la CLAUSULA SEXTA del precitado contrato de FIDUCIA MERCANTIL, señala expresamente:

SEXTA.- RENDIMIENTOS: Los rendimientos o rentas de cualquier tipo, devengados por los bienes ingresados al Patrimonio Autónomo, que mediante el presente contrato se constituye, lo incrementarán y serán destinados para el desarrollo del Plan Parcial de Renovación Urbana de Naranjal y Arrabal.

Es decir, la EMPRESA DE DESARROLLO URBANO -EDU, no recibe los rendimientos devengados por el Patrimonio Autónomo y que los beneficios que espera establecido en cada uno de los proyectos inmobiliarios

Con base en lo indicado anteriormente, solicitamos de la manera más respetuosa a la Contaduría General de la Nación, nos conceptúe cual es manera más adecuada de efectuar los registros contables de este hecho económico y de los respectivos aportes, ya que han surgido algunas dudas, acerca del cómo deben aparecer registrados en el Estado de la Situación Financiera de la EMPRESA DE DESARROLLO URBANO -EDU".

CONSIDERACIONES

El Contrato de Fiducia Mercantil de Administración Fideicomiso Marco Plan Parcial de Renovación Urbana de Naranjal y Arrabal, suscrito entre la Empresa de Desarrollo Urbano y la Fiduciaria Central S.A., señala entre sus cláusulas:

"PRIMERA.- DEFINICIONES: (…)

1.3. EL FIDEICOMITENTE CONSTITUYENTE: Es LA EMPRESA DE DESARROLLO URBANO – EDU, empresa industrial y comercial del Estado del orden Municipal, citada en la parte inicial del presente contrato, quien en su condición de operador urbano, desarrollará el Plan Parcial de Renovación Urbana de Naranjal y Arrabal; adquiriendo en tal virtud, la calidad de beneficiario sobre la utilidad de cada uno de los proyectos inmobiliarios constitutivos de las Unidades de Actuación Urbanística, administradas por los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DERIVADOS, una vez estos se encuentren a paz y salvo respecto de sus obligaciones, y debidamente atendidas las comisiones fiduciarias.

(…)

1.7. APORTANTES: Son las personas naturales o jurídicas que transferirán a título de aporte a los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DERIVADOS los inmuebles en los cuales se desarrollarán los proyectos inmobiliarios de cada una de las Unidades de Actuación Urbanística ubicados en el polígono de intervención del Plan Parcial de Renovación Urbana de Naranjal y Arrabal.

(…)

1.11. BENEFICIARIOS: Son quienes reciben beneficios del proyecto en proporción al aporte de cada uno sobre la totalidad del mismo, aporte que puede estar representado en área y/o dinero. Para efectos del presente documento son beneficiarios, LA EDU en su rol de Fideicomitente Constituyente, los Aportantes, y los Inversionistas (…)

TERCERA.- OBJETO DEL CONTRATO: El presente contrato tiene por objeto la constitución de un patrimonio autónomo por medio del cual la FIDUCIARIA CENTRAL S.A., en calidad de vocera administradora del mismo, reciba los recursos financieros, los activos intangibles cuantificados (representados en la gestión de predios, en la gestión urbana y social, en los estudios, diseños, anteproyectos, entre otros), las promesas de entrega de inmuebles a cualquier título, cuando sea el caso, y los demás activos y recursos destinados a la habilitación de los terrenos vinculados al Plan Parcial de Renovación Urbana Naranjal y Arrabal; administre los recursos en la CARTERA COLECTIVA ABIERTA de LA FIDUCIARIA, o EN PORTAFOLIOS ESPECIALES DE INVERSIÓN, PROTEGIENDO SIEMPRE LAS NECESIDADES DE SEGURIDAD, RENTABILIDAD Y DISPONIBILIDAD DEL PATRIMONIO, de acuerdo a las inscripciones que para tal efecto lo imparta la JUNTA DEL FIDEICOMISO, con destino al desarrollo del mencionado Plan Parcial.

(…)

CUARTA.- TRANSFERENCIA: EL FIDEICOMITENTE CONSTITUYENTE, transfiere a LA FIDUCIARIA, para la conformación del Patrimonio Autónomo que por este documento se constituye, los bienes que se relacionan a continuación:

4.1. La suma de (…) los cuales serán cancelados dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la suscripción del presente contrato (…)

4.2. Los diseños, formulación, conceptualización y estudios de carácter técnico, social, financiero, jurídico que hacen parte de la etapa de constitución y fase de pre inversión del Plan Parcial de Renovación Urbana Naranjal y Arrabal, que serán valorados por una firma especializada, para su debida cuantificación como aporte al PATRIMONIO AUTÓNOMO MARCO y, por consiguiente a tenerse en cuenta entre el modelo financiero del proyecto.

(…)

PARÁGRAFO TERCERO: EL FIDEICOMITENTE CONSTITUYENTE, podrá incrementar en el tiempo, sus aportes a este patrimonio autónomo, caso en el cual el porcentaje de participación será incrementado en la proporción correspondiente, asunto que será definido por la JUNTA DEL FIDEICOMISO.

(…)

SEXTA.- RENDIMIENTOS: Los rendimientos o rentas de cualquier tipo, devengados por los bienes ingresados al Patrimonio Autónomo, que mediante el presente contrato se

constituye, lo incrementarán y serán destinados para el desarrollo del Plan Parcial de Renovación Urbana de Naranjal y Arrabal.

DÉCIMA.- BENEFICIARIOS: con la celebración del presente contrato de fiducia mercantil se designan como beneficiarios del FIDEICOMISO MARCO PLAN PARCIAL DE RENOVACIÓN URBANA DE NARANJAL Y ARRABAL a las siguientes personas naturales y jurídicas:

10.1. EL FIDEICOMITENTE CONSTITUYENTE, consistiendo su beneficio en recibir a la liquidación de cada uno de los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DERIVADOS, el porcentaje de utilidad establecido en cada uno de los proyectos inmobiliarios, siempre y cuando se encuentre a paz y salvo respecto de sus obligaciones, y las comisiones fiduciarias se encuentren debidamente atendidas" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, modificado por la Resoluciones 092 de 2020, menciona:

"El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(…)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio

fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la empresa se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido (…)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

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

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

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

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (…) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (…) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (…) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (…)" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y partiendo de lo establecido en el Contrato de Fiducia Mercantil de Administración Fideicomiso Marco Plan Parcial de Renovación Urbana de Naranjal y Arrabal, suscrito entre la Empresa de Desarrollo Urbano y la Fiduciaria Central S.A., se observa que la empresa se encuentra ante unos derechos fiduciarios que debe incorporar como parte de su información financiera, y para ello debe dar aplicación a lo estipulado en el numeral 1.2.1. Patrimonios autónomos del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, la entrega de recursos al patrimonio autónomo que efectúe la empresa se debe registrar con un débito en la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, dado que los rendimientos que generan los recursos entregados al patrimonio no serán restituidos al fideicomitente, sino por el contrario harán parte de los valores incorporados al patrimonio para cumplir su finalidad, estos se deben reconocer en el momento en el que la fiducia suministre dicha información a la empresa, para lo cual en su registro se debitará la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acreditará la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100022491 del 27-06-2024

1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES

CONCEPTO No. 20241100000293 DEL 11-01-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes adquiridos para el sistema integrado de transporte que son entregados en administración.

Doctora
KATRIZZA MORELLI AROCA
Gerente
Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S.
Valledupar, Cesar

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20230010056212 del 06 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"De manera atenta, respetuosa y a través de la presente, nos dirigimos a ustedes, con la finalidad de consultarles cual debe ser el tratamiento contable de unos activos, representados en una flota vehicular de 130 unidades, para la puesta y marcha del Sistema Estratégico de Transporte Público SETP de la ciudad de Valledupar, adquiridos por nuestra empresa mediante el Contrato de Compraventa No 076 - 2021, cuyo objeto consiste en: Contrato de compraventa de autobuses para la puesta en marcha del proyecto Sistema Estratégico de Transporte Publico Colectivo SETP de la ciudad de Valledupar.

I. NATURALEZA JURÍDICA DE LA ENTIDAD

El Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S., es una sociedad de capital; (…).

En virtud de lo señalado en el Parágrafo 1 del Artículo 38 de la Ley 489 de 1998, al Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S., le aplica el régimen previsto para las empresas industriales y comerciales del Estado, como quiera que es una sociedad pública constituida por el Municipio de Valledupar y el Departamento del Cesar.

En el artículo 3 de los Estatutos se define el siguiente Objeto Social, así:

La sociedad tendrá por objeto principal la prestación de servicios orientados a planear, diseñar, ejecutar y exigir las condiciones necesarias para la eficiente, segura y adecuada prestación del servicio de transporte publico colectivo a través del Sistema Estratégico de Transporte Público Colectivo SETPC de la ciudad de Valledupar y su respectiva área de influencia, así como, ejercer su inspección, vigilancia y control de conformidad con lo establecido en el artículo 4º del Decreto 3422 de 2009, o las normas que la modifiquen, sustituyan, adicionen o reglamenten estos estatutos.
(…)
De igual manera, SIVA S.A.S podrá adquirir por enajenación voluntaria o expropiación los bienes inmuebles que se requieran para la construcción de las obras de infraestructura del Sistema Estratégico de Transporte Público de Valledupar de acuerdo a los estudios de factibilidad o afectación de predios que se obtengan en desarrollo de su gestión predial, así como la adquisición, disposición, venta, enajenación, toma y entrega en arrendamiento, gravámenes a cualquier título de bienes muebles e inmuebles necesarios o adecuados para el cumplimiento del objeto social.
(…)
Dentro de las actividades de operación, consultoría y asesoría podrá participar como gestor, asesor, estructurador de proyectos de innovación, inversión y desarrollo relacionados con el fomento, y financiación en el sector transporte.
(…)
Parágrafo: En cumplimiento de las actividades antes descritas, la sociedad podrá contribuir al mejoramiento de la infraestructura física de la ciudad, y el área metropolitana relacionada con el sector transporte, mejorar su capacidad competitiva en materia turística, comercial y de servicios e incentivar y promover una nueva cultura en los usuarios frente al servicio público de transporte terrestre automotor.

II. DE LA ENTREGA DE LOS ACTIVOS (FLOTA)

La flota vehicular mencionada, de propiedad del Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S., fue entregada a la sociedad MOVIVALLE S.A.S., para que sea administrada integralmente, con la finalidad de implementar la operación y programación del Sistema Estratégico de Transporte Publico SETP de la ciudad de Valledupar, en atención a lo señalado en la Resolución 004648 del 6 de octubre de 2022 ‘Por la cual se aprueba y autoriza un convenio de colaboración empresarial para la conformación de un administrador y operador del sistema y subsistema de rutas bajo la forma de la sociedad comercial’.

Dicha entrega, se realizó en el marco del CONTRATO DE ADMINISTRACION DE FLOTA suscrito entre el Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S. y MOVIVALLE S.A.S., cuyo objeto contractual es el siguiente: CONTRATO DE ADMINISTRACION DE FLOTA DE PROPIEDAD DEL SISTEMA INTEGRADO DE TRANSPORTE DE VALLEDUPAR SIVA S.A.S. PARA LA OPERACION DEL SISTEMA ESTRATEGICO DE TRANSPORTE PUBLICO (SETP) DE VALLEDUPAR.

Dentro del clausulado del contrato antes mencionado, podemos resaltar las siguientes cláusulas, a saber:

(...)

4.2. Alcance del Objeto

El presente Contrato de ADMSNISTRACION (sic) DE FLOTA, instrumenta la relación de carácter contractual entre SIVA S.A.S. y MOVIVALLE como 'las Partes' que son del Contrato.

MOVIVALLE mantendrá operativa la flota entregada en administración para el Sistema Estratégico de Transporte Publico SETP de la ciudad de Valledupar.

MOVIVALLE deberá cumplir con toda y cada uno de las disposiciones contenidas en este contrato, los anexos y la propuesta técnica presentada a SIVA S.A.S.

Las principales actividades a realizar en desarrollo del Contrato son las que se establecen a continuación Administración. La flota objeto del presente Contrato será entregada en administración a MOVIVALLE, por lo cual deberá velar por el cuidado y preservación de dichos activos, realizando los Mantenimientos Correctivos y Mantenimientos Preventives como están definidos en el Manual de Operaciones y/o en el Manual de Mantenimiento y/o Plan de Mantenimiento; con la finalidad de que los mismos siempre estén operatives para la operación del Sistema Estratégico de Transporte Publico SETP de Valledupar.

Así mismo garantizara que los vehículos cuenten con toda la documentación y/o requisitos necesarios para la operación del Sistema Estratégico de Transporte Publico SETP de Valledupar (...)

(...)

4.3.1. Descripción del vehículo

El Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S. mediante el presente Contrato, entrega ciento treinta (130) vehículos a MOVIVALLE, los cuales se encuentra plenamente identificados en el Anexo 1 Listado y detalle de la flota.

Propiedad del vehículo y declaraciones

La propiedad de los ciento treinta (130) vehículos entregados en administración, pertenecen al Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S. (...)

(...)
4.7. Plazo del Contrato y de las Etapas de Ejecución del Contrato
El plazo estimado del Contrato será de CIENTO OCHENTA Y CUATRO (184) MESES.
(i)Etapa de Administración: Esta etapa tendrá un plazo de ciento ochenta (180) meses. Esta Etapa inicia con la entrega física de los 130 vehículos propiedad de SIVA S.A.S.
(ii) Etapa de Restitución de los vehículos: Esta etapa tendrá un plazo de cuatro (04) Meses.
(...)

III. CONSULTAR

Considerado la naturaleza de la transacción y las condiciones dispuestas entre las compañías Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S. y MOVIVALLE S.A.S., estamos interesados en conocer de parte de la CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN el tratamiento contable que debe hacer el Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SIVA S.A.S. con la Flota entregada en administración, teniendo en cuenta los marcos regulatorios contables aplicable a nuestra entidad, los cuales son Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y la naturaleza del negocio en este caso para los sistema estratégico de transporte público en Colombia*".*

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado por la Resolución 064 de 2022, menciona:

"A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores. Este procedimiento también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

Para efectos contables, el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) es el conjunto de operaciones integradas, asociadas a un grupo de activos y pasivos, que tienen como objetivo satisfacer la demanda de transporte en un área urbana, área

metropolitana o región, cubriendo un alto volumen de pasajeros y dando respuesta a un porcentaje significativo de necesidades de movilización, mediante modos tradicionales de movilidad, como el transporte terrestre o férreo, o modos alternativos como el cable aéreo.

Hacen parte de los SITMP aquellos que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se han definido como Sistemas Integrados de Transporte Masivo, Sistemas Estratégicos de Transporte Público, Sistemas Integrados de Transporte Público y Sistemas Integrados de Transporte Regional, así como los subsistemas de transporte complementario integrados a estos.

El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

En el caso de que varias entidades territoriales sean responsables de la cofinanciación de los activos del SITMP, así como de garantizar la sostenibilidad del mismo, tal como puede ocurrir en áreas metropolitanas o regiones, cada entidad territorial participante registrará: a) la infraestructura asociada al SITMP, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre los activos, b) los pasivos y gastos originados por actividades relacionadas con el SITMP, de acuerdo con la obligación que asuma, y c) los ingresos, de acuerdo con el derecho que tenga o, para el caso de los recursos de cofinanciación de la Nación, según la proporción de los aportes que cada entidad territorial realice con base en el convenio de cofinanciación.

Este procedimiento contiene los registros contables relacionados con las fuentes de financiación del SITMP; la inversión en activos del SITMP; los recursos entregados por la entidad territorial para la sostenibilidad del SITMP; el recaudo y validación de pasajes; la gestión del SITMP; los ingresos cedidos al ente gestor; y las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales.

(…)

2. INVERSIÓN EN ACTIVOS DEL SITMP

Cuando la construcción, desarrollo, adquisición, rehabilitación o mejora de activos del SITMP se realice a través de acuerdos de concesión, la entidad territorial, como entidad concedente, aplicará lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la

perspectiva de la entidad concedente y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Lo anterior, con independencia de que el ente gestor sea quien suscriba el acuerdo de concesión.

Ahora bien, cuando la construcción, desarrollo, adquisición, rehabilitación o mejora de activos del SITMP se realice a través de contratación de obra pública o mediante adquisición directa de bienes, la entidad territorial aplicará el tratamiento contable que se indica a continuación.

2.1. Anticipos realizados para la construcción, desarrollo, adquisición, rehabilitación o mejora de los activos del SITMP

Cuando se realicen anticipos para construir, desarrollar, adquirir, rehabilitar o mejorar bienes de uso público; propiedades, planta y equipo o activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el pago del anticipo se realiza con los recursos que administra directamente el ente gestor, este debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Ahora bien, si el pago del anticipo se realiza con los recursos que administra el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

(…)

2.3. Adquisiciones, mejoras o rehabilitaciones de activos del SITMP

Con la adquisición, mejora o rehabilitación de bienes de uso público, de propiedades, planta y equipo o de activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, de la cuenta del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta Bienes y servicios

de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Adicionalmente, el ente gestor controlará la adquisición, mejora o rehabilitación de los activos del SITMP en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

Con el pago de las obligaciones, la entidad territorial debitará la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el pago se realiza con los recursos que administra directamente el ente gestor, este debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Ahora bien, si el pago se realiza con los recursos que administra el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Posteriormente, si la entidad territorial entrega los activos en concesión para la operación del SITMP, los reclasificará desde las cuentas donde se encuentren registrados hacia las cuentas o subcuentas que tengan la denominación "en concesión".

La medición posterior de los activos del SITMP se realizará de acuerdo con lo establecido en las normas de Bienes de uso público; Propiedades, planta y equipo; Activos Intangibles y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y partiendo de lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los bienes que son adquiridos, construidos, desarrollados, mejorados o rehabilitados, deben ser reconocidos como parte

de la información financiera en la contabilidad de la entidad territorial y no de la información financiera de la empresa gestora del sistema, toda vez que la empresa se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

Por lo anterior, el tratamiento contable referente al reconocimiento, medición inicial y medición posterior de los vehículos adquiridos para la operación del sistema estratégico de transporte público de Valledupar deben ser tratados por la entidad territorial de acuerdo con los lineamientos y estipulación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incluyendo en dicho tratamiento la entrega en administración de los vehículos, para lo cual aplicará de manera puntual el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022.

Por su parte, SIVA S.A.S. controlará la compra de los vehículos a través de cuentas de orden en su información financiera, en las subcuentas que correspondan de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, lo correspondiente a los activos adquiridos, y las subcuentas correspondientes de la 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, lo relacionado con los pasivos originados. Por lo tanto, esta adquisición no se verá reflejada como parte de los activos y pasivos de la información financiera de la empresa.

No obstante, en el caso en que el pago de la compra se efectúe con recursos que administra directamente la empresa en sus cuentas bancarias, cuando realice el giro de los recursos al proveedor de los bienes, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Pero si los recursos son administrados a través de encargo fiduciario o patrimonio autónomo, al efectuarse el giro de los recursos, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

***

1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE HECHOS CONÓMICOS RELACIONADOS CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100018991 del 30-05-2024

1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100010981 del 21-03-2024

1.3.7 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241120011961 del 08-04-2024

1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

CONCEPTO No. 20241100021761 DEL 24-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud
	SUBTEMA	Reconocimiento de los derechos de recobro a la ADRES en la subcuenta 199007-Derechos de reembolso por servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, y con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS

Doctora
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA
Jefe de Contabilidad y Presupuesto
E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S.
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010025582 del 10 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación es la responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad pública, por favor le solicito orientación para reconocer como un activo financiero e Instrumento Financiero, el valor de los recobros realizados a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad social en Salud – ADRES, que reposan actualmente en la subcuenta 199007– Derechos de reembolso por servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, y con facturación radicada, la cual fue creada mediante el artículo 5° de la Resolución 177 del 30 de octubre de 2020, para empresas en el marco de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Dichos recobros se encuentran reconocidos en la mencionada subcuenta porque tienen un grado de incertidumbre hasta tanto la ADRES realice su proceso de auditoría a la facturación radicada por el derecho de reembolso y determine la cuenta por cobrar real a favor de Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S.

La solicitud en mención se realiza porque la Superintendencia Nacional de Salud, en requerimiento según radicado número 20243100200873951 del 29 de abril de 2024, considera que de acuerdo con los referentes normativos vigentes, un instrumento financiero se define como ´cualquier contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o instrumento de patrimonio en otra entidad´. Así mismo, dentro de la definición de activo financiero se incluye ´(…) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad´ (NIC32.11).

A discrecionalidad del ente regulador, estos recobros cumplen con la definición de activo o instrumento financiero, a pesar de que el deudor se encuentre pendiente de reconocer el valor definitivo del pago y que dicho recobro esté sometido a la existencia de incertidumbre.

La solicitud de orientación se fundamenta en la necesidad de cumplir los requerimientos del ente regulador, sin contradecir las directrices y procedimientos de la Contaduría General de la Nación, los cuales están dotados de fuerza vinculante".

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 322 de 2022, el cual aplicaba para el año 2023, establecía:

"4.2. Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo

(…)

4.2.2. Radicación del cobro o el recobro presentado por la EPS o la EOC ante la ADRES

En el momento en que la EPS o la EOC radique el cobro o el recobro ante la ADRES de los servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, (…).

Por su parte, la EPS o EOC reclasificará el derecho de reembolso, para lo cual debitará la subcuenta 199007-Derechos de reembolso por servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo y con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS

DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

(…)

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, (…). Por su parte, la EPS o la EOC debitará la subcuenta 132225-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 199007-Derechos de reembolso por servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, y con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el valor a recaudar" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que:

La E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S., al ser una entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, le corresponde aplicar el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN.

En este sentido, para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen del recobro a la ADRES por la obligación asumida por los servicios y tecnologías no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, la entidad deberá aplicar lo dispuesto en los numerales 4.2.1. y 4.2.2. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, debido a que dicho procedimiento también aplica a las Entidades Promotoras de Salud (EPS), en relación con los hechos económicos en los que estas participen, y que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Así las cosas, la EPS una vez radique el recobro ante la ADRES, debitará la subcuenta 199007-Derechos de reembolso por servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, y con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Ahora bien, la EPS reconocerá una cuenta por cobrar, una vez se realice la auditoría correspondiente que permita generar la obligación de pago para la ADRES y a favor de la EPS, para lo cual la EPS debitará la subcuenta 132225-Servicios y tecnologías en salud no

financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 199007-Derechos de reembolso por servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, y con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el valor a recaudar.

Por último, se debe precisar que los hechos económicos mencionados anteriormente se verán afectados en virtud de las diferentes circunstancias que se puedan generar de conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud.

***

1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100011441 del 02-04-2024
20241100017691 del 27-05-2024

1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES

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

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

1.5.2 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

CONCEPTO No. 20241100005081 DEL 22-02-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Creación, nombre, integrantes, funciones, y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctora
DANIELA FERNANDA PORTILLA RUIZ
Jefe de Presupuesto
E.S.P Aguas la Cristalina S.A
Villagarzón, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010002872 del 19 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se solicita una capacitación y acompañamiento para la creación del comité de saneamiento contable señalado en el Decreto 1282 de 2002.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Por su parte, el artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

La Ley 716 de 2001, Por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2005.

Por medio del Decreto 1282 de 2002, se reglamentó la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, sobre el saneamiento contable en el sector público y se dictaron, entre otras, disposiciones en materia tributaria.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, señala:

"ARTÍCULO 91. PÉRDIDA DE EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO. Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

1. Cuando sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.
2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.
3. Cuando al cabo de cinco (5) años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos.
4. Cuando se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto.
5. Cuando pierdan vigencia" (Subrayado fuera de texto).

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

"3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

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

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

(…)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(…)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos

en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
Obligaciones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Conforme a lo señalado en el numeral 2 del artículo 91 del CPACA, los actos administrativos pierden ejecutoriedad, y por lo tanto, dejan de ser obligatorios, cuando desaparecen sus fundamentos de hecho o de derecho.

En el caso concreto, el Decreto 1282 de 2002 referido en su consulta, tuvo por objeto reglamentar la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, sobre el saneamiento contable en el sector público; no obstante, dicha Ley estuvo vigente solo hasta el 31 de diciembre de 2005, de modo que operó el decaimiento del acto administrativo respecto al Decreto 1282 de 2002, lo que se traduce en que el mismo no se encuentra vigente.

Hecha esta precisión se tiene que la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, el cual tiene por objetivo, entre otros, promover la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, en procura de contribuir con el logro de los propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública.

El numeral 3.2.2. del Procedimiento en mención establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, que además, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituirlo establecen su nombre, sus funciones y facultades, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité.

En este sentido, se precisa que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho Comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

Así las cosas, respecto a la capacitación solicitada, en razón de que la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa, y en que son las entidades quienes de acuerdo con sus características y necesidades definen todos los asuntos relativos al Comité, esta entidad no podría realizar una capacitación sobre su constitución, en tanto todas las decisiones que atañen a la creación y puesta en funcionamiento del Comité dependen exclusivamente de la entidad.

Ahora bien, la CGN definió el Plan Nacional de Capacitación Institucional 2024, mediante el cual se seleccionaron los temas que serían atendidos durante el año a través de tres

líneas de capacitación: virtual, presencial y por demanda. Si bien esta entidad no podría realizar una capacitación sobre la creación y puesta en funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, en caso de requerirse podría realizarse una mesa de trabajo, y no una capacitación, respecto al control interno en materia contable, en tanto este último tema no se encuentra seleccionado para ser atendido mediante el Plan Nacional de Capacitación Institucional 2024 señalado.

El procedimiento señalado puede ser consultado directamente en la página de la entidad siguiendo la ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Procedimientos Transversales → Evaluación del control interno contable → Elegir la última versión y descargar.

***

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100011171 del 26-03-2024
20241100011811 del 05-04-2024
20241100013751 del 29-04-2024
20241120010311 del 05-04-2024
20241100021181 del 20-06-2024

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

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100021091 del 19-06-2024

1.6 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20241100001741 DEL 26-01-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento del avance entregado por concepto de viáticos y gastos de viaje.

Doctora
SINDY NEIZA GARZÓN ROMERO
Líder Contable y Financiero
E.S.P. Empresa de Energía del Guainía - La Ceiba S.A.
Inírida, Guainía

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20230010056832 del 11 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(…) se encuentra inmersa en la ejecución del Plan de Mejoramiento de la auditoria de cumplimiento de la vigencia 2022, realizada por la Contraloría Departamental y que en consecuencia se generó un hallazgo de incumplimiento en el adecuado registro de los viáticos y gastos de viaje (…) como se menciona a continuación:

'Hallazgo No 6. (…) De acuerdo al análisis de las cuentas registradas por concepto de viáticos y gastos de viaje, se observa que, el recurso asignado por dicho concepto, está siendo registrado contablemente de forma inadecuada (…)'

Por lo anterior, solicito muy respetuosamente se me aclare el correcto registro contable de los viáticos y gastos de viaje para la empresa que llevan su contabilidad de acuerdo a lo establecido en la Resolución No. 414 de 2014 y realizar las reclasificaciones contables si es el caso".

CONSIDERACIONES

El 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, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 321 y 341 de 2022, establece:

"1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Representa los valores entregados por la empresa, en calidad de avance o anticipo para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización".

Además, el mencionado CGC señala la siguiente dinámica de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS:

"SE DEBITA CON:
1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:
1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
2- El valor de las devoluciones de los anticipos.
3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja".

CONCLUSIONES

Los anticipos o avances corresponden a valores entregados por la empresa, para la obtención de bienes y servicios, así como lo correspondiente a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización. En este sentido, el avance para viáticos y gastos de viaje se entiende como un compromiso de un "quehacer" por parte del empleado, además de la obligación de entregar formalmente los respectivos documentos que soporten las transacciones o los hechos económicos realizados.

En consecuencia, con la entrega de recursos de manera anticipada al empleado por concepto de viáticos y gastos de viaje la empresa debitará la subcuenta 190603-Avances para viáticos y gastos de viaje de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor desembolsado.

Posteriormente, de acuerdo con los soportes entregados para la legalización del avance realizado, la empresa reconocerá los hechos económicos mediante el débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta que represente el valor del activo, el gasto o costo legalizado, según sea el caso, y un crédito en la subcuenta 190603-Avances para viáticos y gastos de viaje de la cuenta 1906–AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Si

existe diferencia entre el valor inicialmente entregado al empleado y el valor legalizado por este, de acuerdo con los soportes validados por la empresa, se reconocerá una cuenta por cobrar al empleado mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, o una cuenta por pagar mediante un crédito en la subcuenta 249027-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

***

CONCEPTO No. 20241100011191 DEL 26-03-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuenta contable para registrar el ingreso derivado de lo establecido en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.

2	**MARCO NORMATIVO**	Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuenta contable para registrar el gasto derivado de lo establecido en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.

Doctora
PATRICIA OVALLE GIRALDO
Subdirector Técnico
Ministerio de Educación Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el Nº 20240010012312 del 29 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Indeportes Antioquia, recibe ingresos de las Empresas Industriales y comerciales del Estado (EICE) en virtud de los estipulado en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.

Dichos recursos se están reconociendo contablemente por parte de Indeportes Antioquia en el código contable

(…)

4.4.28.02 Para proyectos de Inversión

(…)

En el proceso de conciliación de operaciones reciprocas con la Fábrica de Licores de Antioquia, que es una de las entidades que nos transfiere recursos en virtud de las ordenanzas 25E del 02de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998, se pudo evidenciar que esta Entidad dichas transferencias las reconoce contablemente en el siguiente código contable

(…)

5.1.20.26 Contribuciones

(…)

Agradecemos desde la CGN analizar la situación con fundamento en las ordenanzas 25E del 02de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998, y desde su conocimiento y doctrina contable nos indicaran por favor cual debería ser el código contable utilizado para ambas Entidades (...)"

CONSIDERACIONES

La Sentencia C-293/20 de la Corte Constitucional establece:

"44. Para la Corte, las contribuciones especiales tienen como fundamento '(…) la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta' (…) tienen como finalidad: '(…) la compensación por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizada por una entidad.'

De esta manera, el rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal. Aquellas, se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo" (subrayados fuera de texto).

Por su parte, la Ordenanza Número 25E de 1997 de la Gobernación de Antioquia, por medio de la cual se establecen criterios para la asignación y ejecución de los presupuestos de promoción y publicidad de las empresas industriales, comerciales y los establecimientos públicos del orden departamental, señala:

"CONSIDERANDO:

-Que las actividades deportivas constituyen un instrumento publicitario de primer orden por su cobertura, impacto y amplia difusión.

-Que las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales han realizado promoción y publicidad con fundamento en las actividades deportivas, con rentabilidad y eficacia para sus productos e imagen corporativa.

(…)

ORDENA:

ARTÍCULO PRIMERO: Establecer como criterio de asignación y ejecución presupuestal, en las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales, destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa y/o de sus productos comerciales.

ARTÍCULO SEGUNDO: El Instituto de Deportes de Antioquia "INDEPORTES ANTIOQUIA", elaborará anualmente un portafolio de eventos para su comercialización, este será la base para que las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales decidan sobre las inversiones publicitarias y promocionales según el criterio establecido en el Artículo Primero" (subrayados fuera de texto).

Asimismo, la Ordenanza No. 39 de 1998, por la cual se adiciona la Ordenanza 25E del 2 de octubre de 1997 y se dictan otras disposiciones", establece:

"ARTÍCULO PRIMERO: Modifíquese el artículo primeo de la Ordenanzas 25E del 2 de octubre de 1997, así: establecer como criterio de asignación y ejecución presupuestal en la Asamblea Departamental: nivel central, Empresas Industriales y Comerciales, establecimientos públicos y la Fábrica de Licores de Antioquia, destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa y/o de sus productos comerciales" (subrayados fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, indica que la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS "Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento".

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 418 y 442 de 2023, establece que la cuenta 5120-

IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, "Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales".

CONCLUSIONES

La Sentencia C-293/20 de la Corte Constitucional establece que las contribuciones especiales tienen como fundamento la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta, es decir, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos a causa de inversiones públicas realizadas por el Estado.

Por su parte, de acuerdo con los considerandos de la Ordenanza Número 25E de 1997 de la Asamblea Departamental de Antioquia, las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales han realizado promoción y publicidad con fundamento en las actividades deportivas, las cuales constituyen un instrumento publicitario de primer orden por su cobertura, impacto y amplia difusión.

Así pues, a través de la Ordenanza No. 39 de 1998 se obliga a la Fábrica de Licores de Antioquia, a destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa o de sus productos comerciales, lo cual cumple con la definición de contribución dada por la Corte Constitucional al compensar con este aporte al Departamento por la realización de publicidad durante las actividades deportivas llevadas a cabo.

Dado lo anteriormente expuesto los ingresos recibidos por Indeportes Antioquia deben registrarse en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, mientras que la Fábrica de Licores de Antioquia debe registrar este gasto en la subcuenta 512026-Contribuciones de la cuenta IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

***

CONCEPTO No. 20241120019151 DEL 19-06-2024

1	**MARCO NORMATIVO**	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable del patrimonio autónomo señalado en el artículo 3º del Decreto 903 del 2017.

2	**MARCO NORMATIVO**	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable del patrimonio autónomo señalado en el artículo 3º del Decreto 903 del 2017.

Doctora
LUCY AMANDA ROMERO LARA
Gerencia Financiera
Sociedad de Activos Especiales S.A.S.
Bogotá D.C.

Doctora
PATRICIA TOBÓN YAGARÍ
Directora
Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el Nº 20230010055812 del 04 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta radicada por la Sociedad de Activos Especiales con el Nº 20230010022902 del 12 de mayo de 2023 se señala:

"… solicitamos a la Contaduría General de la Nación un concepto sobre el reconocimiento del Patrimonio Autónomo definido en el artículo 3 del decreto Ley 903 del 29 de mayo de 2017 del Departamento Administrativo de la Presidencia, en los Estados Financieros de la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S.

Con el fin de precisar la consulta presentamos a continuación los antecedentes sobre el tema.

(…)

El 29 de mayo de 2017 el Departamento Administrativo de la Presidencia profirió el Decreto Ley 903, con el objeto de crear el mecanismo jurídico para la recepción de los bienes y activos que las extintas FARC EP se comprometieron a entregar para reparar a las víctimas del conflicto armado.

(…)

El artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017, ordenó la creación del patrimonio autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, receptor de todos los bienes y recursos patrimoniales inventariados por las FARC-EP, en cumplimiento del subpunto 5.1.3.7 del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera (en adelante "Acuerdo Final") conforme a lo establecido en el subpunto 3.1.1.3. de este mismo Acuerdo. El objetivo de este patrimonio autónomo es la reparación material de las víctimas del conflicto armado, en el marco de las medidas de reparación integral. La administración del fondo fiduciario la hará la entidad que defina el Gobierno nacional conforme la normativa aplicable.

En virtud del artículo 1° del Decreto 1407 de 2017, se designó a la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S. como administradora del Patrimonio Autónomo establecido en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017.

Los Decretos 1407 y 1535 de 2017 reglamentan los mecanismos de administración que permiten a la Sociedad de Activos Especiales la gestión de los bienes incluidos en el inventario previsto en el Decreto Ley 903 de 2017.

En abril de 2021 fue suscrito el contrato 031, siendo la Sociedad de Activos Especiales el contratante, el Consorcio Fondo Victimas 2021 el contratista, el Fideicomitente el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – DAPRE, y la entidad beneficiaria la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas.

(…)

Solicitamos nos indique si en los estados financieros de la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S. debe estar reconocido el Patrimonio Autónomo definido en el artículo 3, del decreto Ley 903 del 29 de mayo de 2017, en donde el Fideicomitente es el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – DAPRE, la Entidad beneficiaria Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas".

Como respuesta a la solicitud anterior, la CGN citó a una mesa de trabajo, la cual se realizó el 05 de julio de 2023 y se contó con la asistencia de funcionarios de la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. - SAE y del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – DAPRE. En la mesa se revisaron los antecedentes legales que soportan la creación del Patrimonio Autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia – P.A. del DAPRE, la delegación de funciones de parte del DAPRE a la SAE, el contrato de fiducia, la designación de la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas - UARIV como beneficiaria del P.A. del DAPRE. La SAE expresó las consideraciones por la cuales estima que no le corresponde el reconocimiento de los recursos del P.A. del DAPRE en su información financiera. El DAPRE, por su parte, señala que a partir de la delegación tampoco reconoce en su información financiera los hechos relacionados con dicho patrimonio autónomo. En esta ocasión la UARIV no participó de la mesa de trabajo, por lo que se determinó la necesidad de llevar a cabo una nueva mesa de trabajo en la que se pudiera contar con la participación de esta entidad.

Es así como la nueva mesa de trabajo se llevó a cabo el 20 de diciembre de 2023, en la cual se contó con la asistencia de funcionarios de todas las entidades que tienen relación con los recursos del P.A. del DAPRE y en especial se señaló lo siguiente:

La UARIV señala que solamente reconoce y responde por los recursos que le fueron girados a sus cuentas bancarias, los cuales se reconocieron como ingresos y posteriormente como gastos al efectuar la entrega de los recursos a los beneficiarios finales, esto es, a las víctimas. Los demás bienes, recursos e información manejada a través del patrimonio autónomo no se tienen incorporados en la contabilidad de la UARIV, ya que estos nunca le fueron entregados y nunca estuvieron bajo su administración, siempre estuvieron bajo la administración de la SAE. Sobre estos recursos, la UARIV solo indicaba quienes iban a ser los beneficiarios finales y el P.A. del DAPRE hacía los giros directamente a estos beneficiarios.

La SAE expresa que la entidad es un medio, que efectúa la administración, teniendo en cuenta que es el P.A. del DAPRE la entidad que recibe los recursos, hay una entidad que define el uso de los recursos, también hay un consejo fiduciario y un comité fiduciario. De manera tal que la SAE solo recibe instrucciones y ejecuta, por lo que sobre el particular no tiene la titularidad ni el control de los recursos, solo es un medio para su ejecución. Así pues, la SAE recibe, almacena, administra y hace todo el proceso de monetización para poder trasferir los recursos líquidos obtenidos de la venta al P.A. del DAPRE, recursos que posteriormente serán destinados a la reparación de las víctimas. Siendo la UARIV la entidad que define a quién efectuar los pagos, ninguna otra entidad puede dar instrucciones sobre los beneficiarios de los recursos, y no existe una destinación diferente.

Por su parte el DAPRE, informa que después de indagar internamente concluye que esta entidad está como espectadora por cuando desde que se designó a la SAE como administradora del P.A. establecido en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017, no toma

parte en las actuaciones respecto al manejo de los recursos, y que su única participación es ser parte del Comité Fiduciario.

Finalmente, en dicha reunión la CGN advierte que es preocupante que la información financiera del sector público esté incompleta, al no incluir la totalidad de los gastos y de los bienes relacionado con el Fondo de Víctimas, que corresponde a los recursos administrados a través del P.A. del DAPRE, lo cual implica que la trazabilidad de la gestión que está efectuando la Nación no se ve reflejada en la información financiera. Por lo que, se analizará la información al interior de la CGN para llegar a un consenso respecto al tratamiento contable que deben efectuar las entidades involucradas con los recursos administrados por la SAE mediante el P.A. del DAPRE.

Al respecto, se llevaron a cabo reuniones al interior de la CGN el 16 de enero y el 28 de mayo de 2024. En dichas reuniones fueron atendidos y estudiados los argumentos presentados por las entidades involucradas con el manejo de los recursos del Fondo de Victimas a través del P.A. del DAPRE, y además se observaron las siguientes consideraciones para determinar el tratamiento contable de los recursos.

Adicionalmente, a través de comunicación telefónica del 14 de junio de 2024 la doctora Lucy Amanda Romero, funcionaria de la SAE, indica que no se recibirán bienes o recursos adicionales a los que ya fueron entregados por las FARC EP.

CONSIDERACIONES

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

"ARTÍCULO 166. DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN A LAS VÍCTIMAS. Créase la Unidad de Atención y Reparación Integral a las Víctimas como una Unidad Administrativa Especial con personería jurídica y autonomía administrativa y patrimonial, adscrita al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

(…)

ARTÍCULO 168. DE LAS FUNCIONES DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN INTEGRAL A LAS VÍCTIMAS. La Unidad Administrativa Especial de Atención y Reparación Integral a las víctimas coordinará de manera ordenada, sistemática, coherente, eficiente y armónica las actuaciones de las entidades que conforman el Sistema Nacional de Atención y Reparación a las Víctimas en lo que se refiere a la ejecución e implementación de la política pública de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas y asumirá las competencias de coordinación señaladas en las Leyes 387, 418 de 1997, 975 de 2005, 1190 de 2008, y en las demás normas que regulen la

coordinación de políticas encaminadas a satisfacer los derechos a la verdad, justicia y reparación de las víctimas. Además, le corresponde cumplir las siguientes funciones:

1. Aportar los insumos necesarios para el diseño, adopción y evaluación de la política pública de atención y reparación integral a las víctimas.

(…)

7. Administrar los recursos necesarios y hacer entrega a las víctimas de la indemnización por vía administrativa de que trata la presente ley.

(…)

12. Definir los criterios y suministrar los insumos necesarios para diseñar las medidas de reparación colectiva de acuerdo a los artículos 151 y 152, e implementar las medidas de reparación colectiva adoptadas por el Comité Ejecutivo de Atención y Reparación a las víctimas" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 1081 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República, dispone:

"ARTÍCULO 2.5.1.2. Transferencia de los bienes monetizados y no monetizados al patrimonio autónomo. Una vez se cree el Patrimonio Autónomo de que trata el Decreto Ley 903 de 2017, los bienes monetizados y no monetizados recibidos por entrega voluntaria de sus propietarios y/o poseedores y/o tenedores y/u ocupantes, sin limitaciones al derecho de dominio ni gravámenes, y sin oposiciones, que no sean susceptibles de registro, serán transferidos mediante acto administrativo expedido por la SAE S.A.S. Aquellos bienes susceptibles de registro, si bien serán recibidos física y materialmente por la (SAE) S.A.S., solo serán transferidos formalmente al patrimonio autónomo atendiendo las reglas contenidas en, el artículo 2.5.1.8. del presente decreto.

(…)

Artículo 2.5.1.5. Mecanismos de administración. La SAE S.A.S. administrará los bienes de acuerdo con los distintos mecanismos establecidos en la Metodología de Administración de los Bienes del Frisco con el fin de procurar que los bienes sean o continúen siendo productivos y evitar que su conservación y custodia genere erogaciones para el presupuesto público. Dentro de los mecanismos, la SAE S.A.S. podrá celebrar cualquier acto y/o contrato que permita una eficiente administración de los bienes y recursos.

(…)

Artículo 2.5.1.6. Medida de administración. Para los bienes inventariados sujetos a registro, la SAE S.A.S. expedirá acto administrativo mediante el cual asume la

administración de los mismos, el cual deberá ser inscrito ante las autoridades de registro competentes. La inscripción del acto administrativo tiene como finalidad darle publicidad a la vinculación del bien en el inventario de las FARC-EP.

Artículo 2.5.1.7. Enajenación de bienes. La SAE S.A.S. podrá enajenar los bienes de que trata este decreto. La enajenación se realizará mediante los mecanismos de comercialización dispuestos para los bienes del Frisco en el Decreto 2136 de 2015 y en las hipótesis y bajo las condiciones del Decreto 1407 de 2017, en lo aplicable.

ARTÍCULO 2.5.1.8. Transferencia de dominio al Patrimonio Autónomo. La transferencia de dominio al Patrimonio Autónomo se efectuará dependiendo de la naturaleza de los bienes. En tratándose de bienes no sujetos a registro, la transferencia de dominio se realizará mediante acto administrativo expedido por la SAE S.A.S.

Para bienes sujetos a registro, en la diligencia de entrega material, los propietarios manifestarán su intención de declarar la transferencia de dominio a favor del Estado. Dicha manifestación deberá concretarse en un documento debidamente suscrito por el propietario y el representante legal de la SAE S.A.S.

(…)

Artículo 2.5.1.10. Divisas, oro, plata, platino, joyas y piedras preciosas. La SAE S.A.S., en su condición de administrador de divisas, podrá enajenarlas a los intermediarios del mercado cambiado o entregarlas al Banco de la República para su depósito en custodia o enajenación. La SAE S.A.S., en su condición de administrador de oro, plata, platino, joyas y piedras preciosas podrá constituir depósitos en custodia en el Banco de la República de estos activos.

A estos efectos la SAE S.A.S. suscribirá con el Banco de la República convenio interadministrativo en el que se establezcan, entre otros, su naturaleza, objeto, los términos, plazos, oportunidad, condiciones y procedimientos aplicables.
Artículo 2.5.1.11. Delegación. Autorícese al Departamento Administrativo de Presidencia de la República para que delegue las funciones asignadas en el artículo 3° del Decreto Ley 903 de 2017" (Subrayado fuera de texto).

El Decreto Ley 903 de 2017, por el cual se dictan disposiciones sobre la realización de un inventario de los bienes y activos a disposición de las FARC EP, establece:

"ARTÍCULO 2°. Entrega de inventario. Elaborado el inventario de bienes y activos referido en el artículo anterior, este será entregado formalmente por los representantes de las FARC EP a la Misión de las Naciones Unidas y al Mecanismo de Monitoreo y Verificación, quienes deberán hacerlo llegar al Gobierno nacional para que éste lo incorpore al patrimonio autónomo al que se refiere el artículo 3 de este decreto. (…)

ARTÍCULO 3°. Fondo de Víctimas. Créese un patrimonio autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia que servirá de receptor de todos los bienes y recursos patrimoniales monetizados y no monetizados inventariados, En contrato fiduciario se indicará los términos de administración del mismo, el destino que habrá de dársele al patrimonio a su cargo, y los criterios que deberá tener en cuenta para monetizar los bienes y acciones que reciba. El Fondo referido será gobernado por un Consejo Fiduciario cuya administración será decidida y constituida por el Gobierno nacional, por recomendación de la Comisión de Seguimiento, Impulso y Verificación a la Implementación del Acuerdo Final (CSIVI).

La administración del fondo fiduciario la hará la entidad que defina el Gobierno nacional conforme a la normativa aplicable. Facúltese al Gobierno nacional para reglamentar el mecanismo y los términos para permitir la transferencia de los bienes al patrimonio autónomo.

ARTÍCULO 4°. Finalidad del Fondo. Con los bienes y activos incluidos en el mencionado inventario se procederá a la reparación material de las víctimas del conflicto, en el marco de las medidas de reparación integral" (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1407 de 2017, por medio del cual se designa el administrador del patrimonio autónomo previsto en el Decreto Ley número 903 de 2017 y se crea la Comisión Transitoria de Verificación de los Bienes y Apoyo al Administrador del Patrimonio Autónomo, señala:

"CONSIDERANDO:

(…)

Que se hace necesario designar al administrador del patrimonio autónomo y disponer un mecanismo que permita al Gobierno Nacional prestarle el apoyo técnico, financiero y administrativo requerido para recibir materialmente, verificar, custodiar y administrar los bienes incluidos en el inventario previsto en el Decreto Ley 903 de 2017;

Que el Fondo para la Rehabilitación Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco), administrado por la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S., tiene entre sus objetivos la atención y reparación a víctimas de actividades ilícitas de acuerdo con las políticas trazadas por el Consejo Nacional de Estupefacientes; y que como consecuencia de lo anterior, en armonía con el citado objetivo, se requiere habilitar la disposición de dicho Fondo para cumplir las funciones descritas en el presente decreto.
Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA:

Artículo 1°. Administrador del patrimonio autónomo. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017, designase como administrador del patrimonio autónomo a la Sociedad de Activos Especiales (SAE) SAS" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Contrato de fiducia 031 de 2021, constituido entre el Consorcio Fondo Víctimas 2021 y la Sociedad de Activos Especiales S.A.S., señala:

"CONSIDERACIONES

(…)
6. Que, en virtud de lo anterior, mediante Resolución 756 del 10 de octubre de 2017 el director del DAPRE delegó en la Sociedad de Activos Especiales, las funciones del DAPRE que se deriven de la puesta en funcionamiento del patrimonio autónomo de que trata el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017.
7. Que mediante el Convenio Interadministrativo 014-17, se perfeccionó la delegación del DAPRE a la SAE S.A.S. y se fijó los derechos y obligaciones a cargo de las entidades delegante y delegatario.
8. Que el 25 de febrero de 2020 la Supervisión del Convenio 014 de 2017 por parte del DAPRE designó a la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas - UARIV como entidad beneficiaria del patrimonio autónomo y determinó que la misma ejecutaría los recursos transferidos a dicho patrimonio.

(…)

CLÁUSULA PRELIMINAR. DEFINICIONES. Para la adecuada interpretación de este Contrato, los términos que aparezcan con mayúsculas, en plural o singular, tendrán el significado que se les atribuye a continuación, salvo que, en otras partes de este Contrato, se les atribuya expresamente un significado distinto.

(…)

➢ FIDEICOMITENTE: De acuerdo con el artículo tercero del Decreto Ley 903 de 2017, es el Departamento Administrativo de Presidencia de la República – DAPRE.

➢ CONTRATANTE: La Sociedad de Activos Especiales – SAE S.A.S. en virtud del artículo primero del Decreto 1407 de 2017 es designada como administradora del patrimonio autónomo, y de conformidad con la Resolución 756 de 2017 y el Convenio Interadministrativo 014-17 celebrado entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la SAE S.A.S. Esta última, es delegataria de las funciones del DAPRE establecidas en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017. Lo cual incluye, elaborar los estudios previos, llevar a cabo el proceso de contratación respectiva, suscribir el contrato de fiducia mercantil con la fiduciaria seleccionada, vigilar y controlar la ejecución del contrato de fiducia mercantil a través del supervisor que designe, adelantar todos los procesos y actuaciones que se requieran con ocasión de la ejecución del contrato de

fiducia, liquidar el contrato de fiducia mercantil y todas aquellas inherentes o necesarias para cumplir con la función delegada.

➢ ENTIDAD BENEFICIARIA: La entidad designada por el Gobierno nacional como beneficiaria en el presente contrato de fiducia es la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas, como consta en el acta No. 01 del 4 de marzo de 2020 de la Comisión Transitoria de Verificación de los Bienes y Apoyo al Administrador del Patrimonio Autónomo, instancia prevista en el artículo 2 del Decreto 1407 de 2017.

➢ BENEFICIARIO DE PAGO: Podrán ser Beneficiarios de Pago las víctimas del conflicto armado, establecidas por la ENTIDAD BENEFICIARIA en virtud del respectivo acto administrativo y/o la instrucción del CONTRATANTE soportada en el oficio de la ENTIDAD BENEFICIARIA con las especificaciones para adelantar la contratación derivada la cual debe incluir las fichas técnicas respectivas.

(…)

➢ FIDEICOMISO O PATRIMONIO AUTÓNOMO: Se entenderá por este, el vehículo fiduciario que se constituye mediante el presente documento, al cual ingresarán los bienes y recursos entregados por el CONTRATANTE en cumplimiento del Decreto Ley 903 de 2017, Decreto 1407 de 2017 y 1081 de 2015, con el propósito de que la FIDUCIARIA administre los recursos líquidos y destine a la consecución del objeto y finalidad estipulados en el presente Contrato.

(…)

CLÁUSULA SEGUNDA. OBJETO. Constituir una fiducia mercantil para transferir la titularidad de los bienes y recursos líquidos inventariados por las FARC EP; realizar el registro de dichos activos, la productividad de los mismos y los pagos realizados; administrar e invertir los recursos líquidos; hacer los pagos a las víctimas del conflicto armado, adelantar la contratación derivada en cumplimiento de las instrucciones dadas por la entidad designada por el Gobierno nacional como beneficiaria del patrimonio autónomo; verificar y materializar el acto administrativo por medio del cual se ordena el pago a las víctimas del conflicto armado. Lo cual tiene como finalidad la reparación integral de las víctimas del conflicto armado de conformidad con la normatividad vigente.

CLÁUSULA TERCERA. FINALIDAD. El presente Contrato tendrá por finalidad, la administración de los recursos líquidos recibidos, la realización de los pagos a los BENEFICIARIOS DE PAGO y adelantar la contratación derivada de acuerdo con las instrucciones impartidas por la ENTIDAD BENEFICIARIA, y en todo caso, de conformidad con este Contrato.

(…)

CLÁUSULA QUINTA. PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN DE RECURSOS. Con los Recursos Recibidos, LA FIDUCIARIA procederá a realizar los pagos que le instruya el CONTRATANTE, con cargo a los recursos del Patrimonio Autónomo, relacionados en el presente Contrato. Dichos pagos se efectuarán de conformidad con la instrucción que estará soportada en el acto administrativo y/o el oficio emitido por la ENTIDAD BENEFICIARIA con las especificaciones para adelantar la contratación derivada la cual debe incluir las fichas técnicas respectivas, y bajo el procedimiento establecido en el Manual Operativo.

PARÁGRAFO PRIMERO. LA FIDUCIARIA realizará únicamente los pagos a favor de los Beneficiarios que instruya con base en el acto administrativo y/o la comunicación de la ENTIDAD BENEFICIARIA para adelantar la contratación derivada.

PARÁGRAFO SEGUNDO. La realización de los pagos previstos en el presente Contrato estará sujeta únicamente a la disponibilidad de recursos y se atenderán hasta la concurrencia de estos" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Resolución 195 de 2021, señala:

"ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada" (Subrayado fuera de texto).

Además, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, anexo a la Resolución No. 628 de 2015 y modificado mediante la Resolución No. 456 de 2017, señala:

"1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

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

orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación, intervención y participación en la actividad económica. En términos generales, la acción estatal busca promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

5. Las entidades del sector público colombiano cumplen funciones de cometido estatal, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características del entorno constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal.

1.1. Entorno Jurídico

6. El sector público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, los fines estatales, y la creación, operación, transformación, supresión y liquidación de entes públicos. Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad.

(…)

8. De acuerdo con la Constitución Política y la ley, el poder público está separado en tres ramas, a saber: legislativa, ejecutiva y judicial. Además de los órganos que integran a cada una de estas, existen organismos denominados autónomos e independientes, que coadyuvan con el cumplimiento de las demás funciones de cometido estatal, cada uno de los cuales tiene una misión, visión y objetivos que les define su razón de ser, cuya interacción interinstitucional permite el logro de los objetivos del Estado.

(…)

1.2. Entorno económico

(…)

18. La entidad o negocio en marcha desarrolla sus funciones de cometido estatal, conforme a la ley o acto de creación. Por ello, la toma de decisiones, la rendición de cuentas y el control están enfocados en la sostenibilidad de la entidad, en la generación de beneficios económicos futuros o en el potencial para prestar los servicios que están a su cargo.

(…)

4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa

o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

(…)

71. Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas, entre otras, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica.

72. Lo anterior, en procura del beneficio general, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional" (Subrayado fuera de texto).

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

"1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

3. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

4. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la

capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.

(…)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

(…)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1. Activos

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

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

(…)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 421 de 2023, establece:

"3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(…)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta (…).

(…)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (…)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (…)

3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la entidad que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(…)

5.FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención al Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública, desarrolla conceptualmente el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) e identifica la interrelación entre este, la contabilidad pública y el entorno jurídico, económico y social del sector público colombiano; se precisa que las entidades de gobierno desarrollan y cumplen funciones de cometido estatal relacionadas principalmente con la definición, diseño, observancia, ejecución y administración de políticas públicas, que promuevan el mejoramiento de la calidad de vida de la sociedad en diferentes aspectos propios del contexto colombiano. Es así como cada entidad pública, a partir de las funciones de cometido estatal asignadas de acuerdo con su naturaleza o a través de la colaboración que efectúe con otras entidades, aporta al logro de los objetivos del Estado.

Adicionalmente, las entidades de gobierno se caracterizan porque no persiguen un ánimo de lucro en la realización de sus funciones, por lo que buscan obtener el potencial de

servicio a través de los bienes o recursos en la prestación de los servicios que están a su cargo.

De conformidad con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una ley, como es el caso del Patrimonio Autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia (P.A. del DAPRE) creado a partir del Decreto Ley 903 de 2017. Por lo que, el P.A. del DAPRE se tratará como una entidad contable pública para efectos de aplicar la regulación contable pública y reportar información financiera a la CGN.

En atención a la finalidad para la que se crea el P.A. del DAPRE, como vehículo jurídico que permite la recepción de los recursos y bienes en un fondo fiduciario para realizar la reparación integral de las víctimas del conflicto armado; y a las funciones de la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas (UARIV) relacionadas con el diseño, adopción, ejecución, implementación y evaluación de la política pública de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas, se designó a la UARIV como beneficiaria del patrimonio autónomo, por lo que ella indicará quienes son las víctimas del conflicto armado que serán beneficiarias del pago con los recursos entregados al patrimonio autónomo.

Teniendo en cuenta lo anterior y en el entendido de que i) el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) delegó a la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. (SAE) las funciones de administrador que le correspondían del Decreto Ley 903 de 2017 respecto al Fondo de Víctimas; ii) en virtud de dicha delegación la SAE es la administradora del P.A. del DAPRE que sirve de receptor de todos los bienes y recursos patrimoniales monetizados y no monetizados inventariados que fueron entregados por las FACR EP; iii) se definió a la UARIV como única beneficiaria de los recursos administrados en el patrimonio autónomo; iv) el potencial de servicio que generan los activos corresponde a la capacidad que estos tienen para contribuir en la consecución de los objetivos de la UARIV, como beneficios para la comunidad o población en la cual tiene incidencia, sin que ello se refleje en la generación de flujos de efectivo directos para la entidad que los reconoce en su información financiera; y v) es necesario que los hechos económicos correspondientes a los recursos administrados por la SAE mediante el P.A. del DAPRE queden reconocidos en la entidad que, dadas las características, la misionalidad y las funciones de cometido estatal desarrolladas, mejor cumpla con el cometido para el cual se crea Fondo de Víctimas y por medio del cual se obtiene el potencial de servicio de la recepción de los bienes y recursos.

Por lo anterior, es la UARIV quien mejor cumple con los criterios de control de los activos definidos en el Marco Conceptual para el reconocimiento de los recursos del P.A. del DAPRE en su información financiera, en especial, el potencial de servicio que estos recursos generan en beneficio de la comunidad a fin de reparar a las víctimas del conflicto armado, lo cual se encuentra alineado con las funciones de cometido estatal que le han sido

asignadas; por lo que, se indica el siguiente tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos:

Dado que el P.A. del DAPRE es de creación legal y se considera como una entidad contable pública independiente, en el cual se administran los recursos del Fondo de Víctimas, le corresponderá a la UARIV reconocer los recursos líquidos que se obtuvieron por la venta de los bienes entregados por las FARC EP y que se encuentran en administración en el patrimonio autónomo mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cuando la UARIV defina el beneficiario del recurso debitará la subcuenta 542490-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Posteriormente, cuando se gire el recurso al beneficiario final, la UARIV debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Respecto a los bienes que fueron entregados por las FACR EP y que no han sido monetizados, le corresponderá a la UARIV evaluar si estos cumplen con la definición de activo señalada en el Marco Conceptual en relación con elementos como la tenencia de control sobre los bienes, la existencia de una medición fiable del valor y la probabilidad de obtener flujos futuros de efectivo por su comercialización.

Si la UARIV define que se cumple con los criterios para reconocer los bienes como activos, los registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cuando se efectúe la comercialización de los bienes y los recursos sean recibidos por la SAE, la UARIV registrará este hecho debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA; si existe alguna diferencia esta se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o un crédito en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando la SAE realice la entrega de los recursos al P.A. del DAPRE, la UARIV registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS

ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si la UARIV define que los bienes no cumplen los criterios para ser reconocidos como parte de los activos y es posible su medición, para efectos de control, podrá debitar la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditar la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En el entendido que la SAE fue designada como administradora del P.A. del DAPRE, y no tiene el control de los bienes, la empresa no reconocerá como parte de sus activos los recursos entregados al patrimonio autónomo ni los bienes que no han sido monetizados. No obstante, para efectos de control, la SAE registrará los bienes no monetizados en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Cuando la SAE efectúe la comercialización de los bienes, le corresponderá cancelar las cuentas de orden en las cuales se registraron previamente estos bienes, para lo cual debitará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cuando la SAE recaude en sus cuentas bancarias los recursos obtenidos por la comercialización de los bienes, los reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Una vez efectúe el giro de los recursos líquidos al P.A. del DAPRE debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto al P.A. del DAPRE, dado que corresponde a una entidad contable pública independiente, este debe aplicar el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo que el P.A. del DAPRE registrará en su información financiera los recursos líquidos recibidos para ser entregados de manera posterior a los beneficiarios debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que los recursos sean girados a los beneficiarios, el P.A. del DAPRE debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por último, le corresponde a la SAE y al P.A. del DAPRE entregar a la UARIV de manera oportuna y completa la información que corresponda a los hechos económicos que se desprendan de la administración del patrimonio autónomo, de manera tal que la UARIV efectúe el reconocimiento, medición inicial, medición posterior o baja en cuentas de los recursos que conforman el P.A. del DAPRE. Para lo cual, se recomienda que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

***

2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS

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

CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Cuentas Claras, Estado Transparente

SC-7328-1 SA-CER 366516 OS-CER 366518 OS-CER 660642

@ContaduriaGeneraldelaNacionCGN | @Contaduria_CGN | CGNOficial

www.contaduria.gov.co